بسم الله الرحمن الرحيم



جـــامعـــه آل البيــــت

كلية إدارة المال والأعمال

قسم المحاسبة

رسالة ماجستير بعنوان

مدى تحقيق أهداف الرقابة الداخلية في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت

The Extent of Internal Control Objectives Achievement In Cooperative Associations In Kuwait

إعداد الطالب:

صالح بطي الخشاب

الرقم الجامعي 1370504041

إشراف

الأستاذ الدكتور محمد ياسين الرحاحلة

نيسان 2015

التفويض

أنا الطالب **صالح بطي الخشاب،** أفوض جامعة آل البيت بتزويد نسخ من **رسالتي "مدى تحقيق أهداف الرقابة الداخلية في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت "** للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبهم حسب التعليمات النافذة في الجامعة.

التوقيع: ....

التاريخ: ....

جامعة آل البيت
عمادة الدراسات العليا

إقرار والتزام بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها لطلبة الماجستير

أنا الطالب: صالح بطي الخشاب **الرقم الجامعي: 1370504041**

التخصص: محاسبة **الكلية: إدارة المال والأعمال**

أعلن أنني قد التزمت بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها وقراراتها السارية المفعول المتعلقة بإعداد رسائل الماجستير عندما قمت شخصياً بإعداد رسالتي بعنوان: رسالتي "مدى تحقيق أهداف الرقابة الداخلية في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت " وذلك بما ينسجم مع الأمانة العلمية المتعارف عليها في كتابة الرسائل والأطاريح العلمية. كما أنني أعلن بأن رسالتي هذه غير منقولة أو مستلة من رسائل أو أطاريح أو كتب أو أبحاث أو أي منشورات علمية تم نشرها أو تخزينها في أي وسيلة إعلامية، وتأسيساً على ما تقدم فإنني أتحمل المسؤولية بأنواعها كافة فيما لو تبين غير ذلك بما فيه حق مجلس العمداء في جامعة آل البيت بإلغاء قرار منحي الدرجة العلمية التي حصلت عليها وسحب شهادة التخرج مني بعد صدورها دون أن يكون لي أي حق في التظلم أو الاعتراض أو الطعن بأي صورة كانت في القرار الصادر عن مجلس العمداء بهذا الصدد.

توقيع الطالب: .... **التاريخ:** ....

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة بعنوان "مدى تحقيق أهداف الرقابة الداخلية في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت " وأجيزت بتاريخ: / /2015.

أعضاء لجنة المناقشة		**التوقيع**
الأستاذ الدكتور محمد رحاحلة	مشرفا	....
الدكتور ياسين احمد العيسى	عضوا	....
الدكتور مهند اكرم احمد	عضوا	....
الدكتور حسين محمد الرباعي	عضوا	....

الإهداء

إلى من علمني أن الأعمال الكبيرة لا تتم إلا بالصبر والعزيمة والإصرار

إلى والديّ... أطال الله بقاءهما وألبسهما ثوب الصحة والعافية ومتعني ببرهما.

إلى رفيقة دربي ... إلى من ساندني وآزرني في متاهات الحياة

إلى زوجتي الغالية

إلى من لأجلهم سرت في الدرب...

إلى أخوتي الأعزاء الذين وقفوا بجانبي

إليهم جميعاً أهدي جهدي المتواضع هذا

راجياً من الله الإطالة بأعمارهم ليروا ثمرة جهدهم

الشكر

الحمد والشكر لله أولاً وآخراً، الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، وأتوجه بالشكر الجزيل إلى الأستاذ الدكتور محمد الرحاحلة الذي تفضل بالموافقة على الإشراف على هذه الرسالة، وأعانني بكل ما استطاع من وقت وجهد لإتمام العمل بالصورة الحالية.

والشكر موصول لعميد كلية المال والأعمال الأستاذ الدكتور جمال الشرايري ورئيس قسم المحاسبة الدكتور سيف الشبيل وأعضاء الهيئة التدريسية بالقسم، وجميع من كان له الفضل علي وعلى زملائي بالعلم والمعرفة.

كما اشكر الافاضل اعضاء لجنة المناقشة الكرام الذين شرفوني بحضورهم واغنوا رسالتي بملاحظاتهم وتوجيهاتهم مما ساهم في اغناء هذه الدراسة وهم الدكتور ياسين العيسى والدكتور حسين الرباع والدكتور مهند اكرم نزال

قائمة المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الملاحق

مدى تحقيق أهداف الرقابة الداخلية في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت

إعداد الطالب
صالح بطي الخشاب

الرقم الجامعي 1370504041

إشراف
الاستاذ الدكتور محمد ياسين الرحاحلة

الملخص

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تحقيق أهداف الرقابة الداخلية في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت وفقا coso وشملت الأهداف الرقابية المتمثلة في الأهداف التشغيلية وأهداف التقارير وأهداف الالتزام القانوني. حيث وزعت الاستبانة على المدققين الداخليين والمراقبين في الجمعيات التعاونية وبلغ عدد الاستبانات الموزعة 120 وبلغ عدد الاستبانات المستردة والصالحة للتحليل 110 استبانة وبنسبة استرداد92%. وقد تكونت عبارات الاستبانة من الإجراءات والبنود التي تعبر عن تحقيق أهداف الرقابة الداخلية وفقا coso وقد استخدم الوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب المئوية والتكرارات في تحليل البيانات ، كما استخدم اختبار T في اختبار فرضيات الدراسة. كان من نتائج الدراسة انه يتم تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بشكل عام وبدرجة متوسطة، علما أنه كان مدى تحقيق بعض الإجراءات التي تساهم في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية التشغيلية أو رقابة الالتزام القانوني أو رقابة التقارير منفردة بدرجة عالية أو متوسطة.كما أن هناك ضعف في عنصر التدريب و عدم كفاية الإجراءات التي تنفذ للتأكد من ضبط أي مخالفات لدى العاملين تتعارض مع قواعد السلوك المهني. وأوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات من اهمها ضرورة الاهتمام بتنفيذ الإجراءات التي تساهم في تحقيق هذه الأهداف الرقابية وتعزيز قدرات المدققين الداخليين , تشجيع الالتزام بقواعد ومعايير إعداد التقارير الرقابية الصادرة عن المنظمات المتخصصة الدولية في مجال الرقابة الداخلية وإيجاد مدونة سلوك مهني أخلاقي تشجع على تفعيل انشطة التدقيق والرقابة الداخلية للتأكد من ضبط أي مخالفات لدى العاملين تتعارض مع قواعد السلوك المهني ومراجعة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية وخصوصاً أسلوب التقارير التي تقدم للجهات الخارجية أو الداخلية بما يمكن وحدة الرقابة الداخلية من التأكد من هذه التقارير وإجراء المقارنات بين التقارير الخارجية والداخلية عند الحاجة.

الفصل الأول
الإطار العام للدراسة

- مقدمة
- مشكلة الدراسة
- أهداف الدراسة
- أهمية الدراسة
- فرضيات الدراسة

الفصل الأول
الإطار العام للدراسة

المقدمة

تعتبر الرقابة الداخلية من أهم الأنشطة التي تمارس في الشركات والمؤسسات العامة والخاصة، حيث لا يمكن أن يتم سير العمل بطريقة منتظمة كما هو مخطط ومثبت في اللوائح المالية والفنية والقانونية بدون إيجاد نوع من المراقبة والمتابعة. كما أن كبر رؤوس الاموال المستثمرة في الشركات وحجم الأعمال الكبير وقيم التعاقدات والالتزامات المالية والشروط الجزائية التي تتضمنها العقود مرتفعة القيم مما يستوجب أن تتم عملية منظمة وممنهجة من الرقابة بحيث تتضمن خطط وإجراءات واضحة تضمن من خلالها حسن الرقابة والأمر الذي سيؤدي إلى تجنيب المؤسسات مخاطر يمكن أن تتعرض لها أو احتمالية فقدان بعض أصولها أو تكبدها أية خسائر.

تعتبر الجمعيات التعاونية في دولة الكويت مؤسسات شبه حكومية (نفع عام) أهلية ولها مجلس إدارة منتخب وتشرف عليها وزارة الشؤون الاجتماعية والعمل، كما أن طبيعة نشاطها تجاري يهدف إلى تقديم خدمة للمجتمع من خلال توفير السلع المطلوبة بأسعار بيعية أقل من السوق التجاري الحر وأحياناً بأسعار أو بهامش ربح بسيط وليس حسب مبدأ تعظيم الربح كما هو معروف في سوق المنافسة الرأسمالية، وبذلك يكون لها أساليب محاسبية تتناسب مع طبيعتها وهذا يقود إلى التفكير بطبيعة الرقابة التي تمارس فيها وفاعلية هذه الرقابة التي يميزها التدخل الحكومي بالإشراف والرغبة بتحقيق الوفورات.

مشكلة الدراسة

بالرغم من ممارسة الإشراف على الجمعيات التعاونية من خلال وزارة الشؤون الاجتماعية والعمل الكويتية والقيام بتعيين مدقق حسابات خارجي إلا أن هناك حاجة إلى تنفيذ أنشطة وإجراءات الرقابة الداخلية في هذه الجمعيات التعاونية كما لوحظ أن هناك ظهور لحالات العجز المالي أو المخالفات المالية او تحقيق خسائر أو انخفاض أرباحها أو تحرر بحقها مخالفات أو غرامات مالية نتيجة عدم التزامها بالقوانين أو الإجراءات التي كان من الواجب تنفيذها بشكل صحيح، حيث يعزى غالبا هذا الفشل في التنفيذ إلى وجود رقابة داخلية غير فاعلة لا تحقق الأهداف الرقابية التي وجدت من أجلها أصلاً وبالتالي تعريض الجمعيات إلى مخاطر فقدان الأصول أو ظهور التجاوزات المالية، وفي هذا السياق بينت coso الأهداف الرقابية الواجب تحققها والتي إذا ما تم تحقيقها سيتم تجاوز الضعف الواقع في الرقابة في الجمعيات.

وبناء على ما تقدم يمكن عرض مشكلة الدراسة في الأسئلة التالية:

1- هل تحقق الرقابة الداخلية الأهداف الرقابية التشغيلية.
2- هل تحقق الرقابة الداخلية أهداف رقابة التقارير.
3- هل تحقق الرقابة الداخلية أهداف رقابة الالتزام القانوني.

أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة الى تحقيق الاهداف التالية

- تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تحقيق أهداف الرقابة الداخلية في الجمعيات التعاونية وذلك من خلال التأكد من تحقيق مجموعة من الأهداف الرقابية المتمثلة في الأهداف التشغيلية وأهداف التقارير وأهداف الالتزام القانوني.
- كما تهدف هذه الدراسة التعرف على أهم نقاط الضعف المرتبطة التي تؤدي إلى عدم تحقيق أهداف الرقابة الداخلية في الجمعيات التعاونية وحسب طبيعة الهدف.
- كما تهدف الدراسة إلى تقديم توصيات تبين سبل تعزيز وتحسين إمكانية أن يتم تحقيق أهداف الرقابة الداخلية في الجمعيات التعاونية بصورة أفضل.

أهمية الدراسة

يمكن تلخيص اهمية هذه الدراسة في النقاط التالية

- تعتبر هذه الدراسة من حيث موضوعها ذات مساهمة علمية حيث أنها تدرس مدى تحقيق أهداف الرقابة الداخلية في الجمعيات التعاونية وفقاً للإطار العام لـ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
  وهذا موضوع حديث وجديد بالنسبة للجمعيات التعاونية في دولة الكويت.
- يتوقع أن تظهر الدراسة درجة تحقيق الجمعيات التعاونية لأهداف الرقابة الداخلية وبالتالي إمكانية قيام الجمعيات التعاونية بمراجعة إجراءات ونظم الرقابة الداخلية لديها وإمكانية معالجة القصور فيها.
- ستساهم هذه الدراسة بتحقيق ضبط فاعل للرقابة الداخلية في الجمعيات التعاونية وبالتالي الوصول إلى كفاءة أكبر في الموارد والأداء.

فرضيات الدراسة

تقوم فرضيات الدراسة على سؤال رئيس حول مدى تحقيق أهداف الرقابة الداخلية في الجمعيات التعاونية الكويتية.

ويمكن عرض هذه الفرضيات كما يلي:

الفرضية الاولى: لا يتم تحقيق الأهداف الرقابية التشغيلية في الجمعيات التعاونية الكويتية.

الفرضية الثانية: لا يتم تحقيق أهداف رقابة التقارير في الجمعيات التعاونية الكويتية.

الفرضية الثالثة: لا يتم تحقيق أهداف رقابة الالتزام القانوني في الجمعيات التعاونية الكويتية.

مصطلحات الدراسة:

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission-(COSO)

هيكل الدراسة

تتكون الدراسة من خمس فصول، حيث تكون الفصل الاول من الاطار العام للدراسة واحتوى على المشكلة والاهداف والاهمية والفرضيات ، اما الفصل الثاني فاحتوى على مبحثين ، المبحث الاول الدراسات السابقة والمبحث الثاني الاطار النظري ، بينما تكون الفصل الثالث من منهجية الدراسة واسلوب جمع البيانات والفصل الرابع خصص لتحليل البيانات احصائيا والفصل الخامس فتمثل في النتائج والتوصيات النهاية.

الفصل الثاني

الدراسات السابقة و الإطار النظري

المبحث الأول: الدراسات السابقة

المبحث الثاني: الإطار النظري

المبحث الأول: الدراسات السابقة

دراسة دههيرب (2012) بعنوان تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفق مفهوم لجنة coso، اعتماد انموذج التقييم الذاتي للمخاطر الرقابية ومدى إمكانية تطبيقه في المؤسسات الخدمية والإنتاجية العاملة في القطاع العام. وهدفت إلى دراسة إمكانية تطبيق نموذج تقييم ذاتي للمخاطر الرقابية لوحدات القطاع العام في العراق، ويبين البحث المفاهيم الحديثة لتقييم انظمة الرقابة الداخلية واطارها العام وفق مفهوم لجنة coso ، وتحديد القواعد الرئيسية لهذا المفهوم وأنواع الضوابط الرقابية ضمن نظام الرقابة الداخلي وعرض انموذج تطبيقي لتقييم المخاطر الرقابية الذي يتم من خلاله تحديد وتشخيص الخطر وحجمه ونوعه ودرجة تاثيره سواء كانت المخاطر الداخلية أم المخاطر الخارجية ليتم بعدها وضع الضابط الرقابي وهي الإجراءات والمعالجات الصحيحة والمناسبة وفق إمكانيات المؤسسة وبما يضمن تحقيق الأهداف التي أنشئت من أجلها واستخدمت الاستبانه في الدراسة ، وكان من أهم نتائجها عدم قيام معظم مؤسسات القطاع العام بتقدير وقياس المخاطر التي تتعرض لها وأنه كلما كان هناك تعاون وتنسيق بمستوى عال بين الإدارة العليا للمؤسسة وبين الكوادر الرقابية والمحاسبية بخصوص تشخيص المخاطر وأهميتها وقياسها ووضع الضوابط الرقابية لها كلما زاد من فاعلية أسلوب التقييم الذاتي للمخاطر الرقابية، وأوصت الدراسة بضرورة اعتماد نموذج تقييم ذاتي للمخاطر لما يحققه من مزايا في بيان المخاطر وأهميتها والضوابط الرقابية الموضوعة ونوعها سواء كان وقائي أو تصحيحي أو رادع أو كشفي ودرجة تأثيره وبمستويات مختلفة.

دراسة بدوي (2011) بعنوان "أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقا لإطار coso على تحقيق أهداف الرقابة" (دراسة حالة المنظمات الأهلية في قطاع غزة)".

وهدفت إلى التعرف على أثر عناصر هيكل نظام الرقابة الداخلية وكذلك التعرف على مدى تطور بناء هياكل أنظمة الرقابة الداخلية في هذه المنظمات.

ولتحقيق ذلك أجريت الدراسة على عينة مكونة من (99) منظمة أهلية في قطاع غزة تعمل في مجالات تنموية واجتماعية مختلفة، حيث تم توزيع استبانة على المنظمات بأسلوب الحصر الشامل، وقد تم استخدام الباحث المنهج الوصفي التحليلي. وقد أظهرت الدراسة وجود اهتمام كبير من قبل المنظمات الأهلية العاملة في قطاع غزة بأنظمة الرقابة الداخلية، كما تبين أن المنظمات الأهلية تنظر بدرجات إيجابية متفاوتة لأهمية عناصر نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف الرقابة والمتمثلة في تحقيق فعالية وكفاءة الأنشطة التشغيلية، ومصداقية التقارير المالية، وتعزيز الالتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية، وكان متغير البيئة الرقابية الأكثر دلالة وتأثيراً في

تحقيق تلك الأهداف ويليه متغير تقدير المخاطر ثم متغير الأنشطة الرقابية ثم متغير المعلومات والاتصالات وكان متغير المراقبة الأقل من حيث التأثير، وبشكل عام يوجد أثر هام لعناصر الرقابة مجتمعة في تحقيق أهداف الرقابة.

وأوصت الدراسة بضرورة تبني المنظمات الرقابة الداخلية وفقاً لإطار coso، والاهتمام بتطبيق عناصره الخمسة بفاعلية ومتابعة التطورات التي تم استحداثها على أنظمة الرقابة الداخلية مستقبلاً وكذلك الاهتمام بمراقبة الأنظمة من خلال إجراء التقييمات المستمرة مستقبلاً.

دراسة السبوع (2011) بعنوان أثر هياكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لإطار coso على أهداف الرقابة - دراسة حالة الشركات الصناعية الأردنية ، وهدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطور بناء هياكل أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية، ومعرفة فاعليتها في تحقيق أهداف الرقابة، كـما
استهدفت أيضاً اختبار أثر عناصر الرقابة الداخلية في تحقيق تلك الأهداف.

وكان من أهم نتائج الدراسة مواكبة بناء هياكل أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات *الصناعية الأردنية* التطورات العالمية الحاصلة في أنظمة الرقابة خاصة مع إطار من مواكبة بناء أنظمة الرقابة الداخلية للتطورات الحديثة إلا أن عناصر هذا البناء قد تباينت في مدى مساهمتها في تحقيق مختلف أهداف الرقابة.

وقد أوصت الدراسة بضرورة استمرار الشركات الصناعية الأردنية في تتبع وتبني التطورات التي يمكن أن تحصل على أنظمة الرقابة الداخلية، وزيادة تفعيل دور مجالس الإدارة ولجان التدقيق في مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية من خلال إجراء التقييمات المستمرة لتلك الأنظمة بما يسهم في زيادة فاعليتها وكفاءتها.

دراسة الشرع (2010) بعنوان الرقابة الداخلية ودلالاتها في الحد من الفساد المالي "دراسة تطبيقية في جهات رقابية".

هدفت الدراسة إلى تشخيص أهم المحددات التي تحد من فاعلية الرقابة الداخلية كأداة منع واكتشاف للمخالفات المالية. وبيان الكيفية التي تسلك بها الرقابة الداخلية في تفعيل دورها لخدمة أنشطة المؤسسة ومن ثم درء المخاطر ومنها مخاطر الفساد المالي. ولغرض تحقيق أهداف البحث واختبار الفرضيات استخدم الأسلوب الوصفي التحليلي والاستبانه كوسيلة لجمع البيانات وشملت الدراسة ديوان الرقابة المالية ودائرة الضريبة والمصارف الحكومية وبعض الشركات الحكومية الممولة ذاتياً وبينت أن تنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية مهما في كشف الانحرافات المالية والتي تشمل سير العمل وفق الضوابط المقررة وهذا يعني تجنب أي معاملات لا تأخذ الاتجاه

الصحيح والتأكد من أن العمليات التي تم تمريرها لم تتجاوز صلاحيات الصرف وأنها تمت وفقاً للإجراءات الصحيحة.

وكان من أهم نتائج الدراسة أن هناك محددات إدارية تحد من موضوعية الرقابة الداخلية واعتبر طبيعة النظام المحاسبي للعمليات التشغيلية وكيفية تنفيذها من المؤثرات في إيجاد نظام رقابة داخلية فعال يخدم في تشخيص المعوقات التي تعد حاجزا يعوق اكتشاف مسوغات الفساد المالي، وأوصت الدراسة بضرورة التخطيط الجيد لعملية الرقابة الداخلية بحيث تكون هذه الرقابة وسيلة الإدارة الفعالة في تشخيص معوقات العمل وإعادة النظر في الطرق التقليدية للرقابة الداخلية بما يواكب التطور التكنولوجي والعمل على تأهيل موظفي الرقابة الداخلية عن طريق التدريب والدورات الخاصة بما يؤدي إلى تفهمهم للعمل الرقابي.

دراسة رشيد (2008) بعنوان "دور أنظمة الرقابة الداخلية في مراجعة جودة الأداء في منظمات الأعمال الحكومية"، وهدفت الدراسة الى بيان دور نظام الرقابة الداخلية في عملية مراجعة جودة الاداء في منظمة الاعمال الحكومية واستخدمت الاستبانه في جمع البيانات الاولية وكان من اهم نتائج الدراسة انه من الضروري الاهتمام ببناء وتصميم نظام رقابة داخلي فعال في المنظمات الحكومية للاستجابة للتغيرات والتحديات التي تحدث في عصر العولمة حيث لا بد أن يتوفر في بناء نظام الرقابة الداخلي جميع مكوناته الأساسية بدءاً من بيئة رقابية ثم تقييم المخاطر والاهتمام بأنظمة الاتصالات والمعلومات وأنشطة الرقابة وانتهاء بالمراقبة المستمرة على عمله من جهة كما لابد من شمولية نظام الرقابة الداخلية على جميع عمليات وأنشطة المنظمة من جهة ثانية، وزيادة الاهتمام بأجهزة المراجعة الداخلية من خلال التشريعات التي تنظم عملها فما زالت هذه الأجهزة تعاني من ضعف الكوادر وعدم وجود تشريعات تسعى إلى تنظيم وتطوير أعمالها بالشكل الذي يواكب التغيرات الإدارية الحديثة في المنظمات، وضرورة تبني المعايير الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية لتطوير عمل أجهزة المراجعة الداخلية وخاصة مع عدم وجود معايير محلية تهتم بهذا الموضوع، ومن أجل وضع حد للفساد المالي والإداري في المنظمات الحكومية لا بد من تطبيق مبدأ الثواب والعقاب أي تحفيز المتفوقين في الأداء ومعالجة المقصرين والفاسدين بدءاً من أعلى الهرم في الرقابة الحكومية وصولاً إلى الرقابة على مستوى القسم في المنظمة.

دراسة شاهين (2007) بعنوان واقع الرقابة الإدارية الداخلية في المنظمات الأهلية في قطاع غزة وهدفت الدراسة إلى توضيح الدور المهم الذي تلعبه الرقابة الإدارية الداخلية في تحقيق أهداف المنظمات الأهلية من خلال تحليل مهامها واختصاصاتها، كذلك التعرف على بعض العوامل المؤثرة في الرقابة الداخلية والمتمثلة في الهيكل التنظيمي، والأساليب الرقابية، وتقييم

الأداء والاتصال، إضافة إلى قياس مدى تحقيق النظم الرقابية المطبقة داخل المؤسسات الأهلية من تحقيق أهدافها، ومدى مساهمتها في الحد من الظواهر السلبية.

وكان من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة توفر مقومات البناء التنظيمي في المنظمات الأهلية في قطاع غزة بدرجة عالية، ووجود علاقة طردية بين توفر مقومات الرقابة الداخلية وتحقيق أهدافها، وأن عملية تقييم الأداء داخل هذه المنظمات تتم بطريقة سليمة.

وقد أوصت الدراسة بضرورة نشر الوعي بأهمية العمل الرقابي بغرض تصحيح الأداء وإعطاء صفة المرونة لإجراء التعديلات على معايير الرقابة والعمل على وضع معايير معتمدة وموضوعية لإعداد التقارير، وتشكيل هيئة وطنية تقوم بمساءلة المنظمات الأهلية الفلسطينية ومتابعة مدى التزامها بالقوانين العامة والمعايير الخاصة بالإدارة السليمة، وإعادة النظر في قانون المنظمات الأهلية الفلسطينية وتحديد الضوابط التي تنظم عمل هذه المنظمات.

دراسة شرف (2005)، بعنوان أثر الرقابة المالية على استمرار التمويل للمؤسسات الأهلية دراسة ميدانية في قطاع غزة، و هدفت إلى دراسة وتحليل الأنظمة الرقابية المطبقة في المنظمات الأهلية في قطاع غزة، وتحديد درجة تأثير كل من المقومات الرقابية وأنظمة الضبط الداخلي والأنظمة المحاسبية والأدوات الرقابية على الوضع المالي للجمعيات، إضافة إلى تحديد دور مؤسسات الرقابة والتدقيق على الوضع المالي وذلك من خلال تحليل وتقييم الأوضاع المالية والرقابية للجمعيات الأهلية في قطاع غزة، وبيان جوانب الضعف والقصور في الجوانب الرقابية المطبقة في الجمعيات الأهلية.

وكان من أهم نتائج الدراسة وجود دور مؤثر وفعال لمؤسسات التدقيق والأجهزة الرقابية في تطوير الأنظمة المالية الإدارية للجمعيات الأهلية في قطاع غزة، ووجود الإلزام القانوني الذي يلزم الجمعيات الأهلية بتقديم تقارير مالية مدققة من مدقق حسابات خارجي مستقل بصورة سنوية وفي مواعيد محددة، وتوفر مقومات الهيكل التنظيمي بدرجة متوسطة.

وقد أوصت الدراسة بزيادة فعالية الرقابة المالية الداخلية من خلال تطوير الهياكل التنظيمية للجمعيات، وتحديث القوانين بما يمكن من إعطاء دور أكبر لمؤسسات التدقيق والأجهزة الرقابية وتطوير العمل الرقابي بحيث لا يبقى في إطار الرقابة المالية التقليدية.

الدراسات الأجنبية

دراسة (Silmi,et.al : 2014)

"The Extent of Contribution of Coso Report in Improving the Internal Control at the Industrial Companies at Amman Stock Exchange"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير مبادئ تقرير (Coso)، والمتمثلة في تحليل المخاطر، والأنشطة الرقابية، والاتصالات، والمعلومات، والمراقبة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانه تغطي مجالات الدراسة الخمس، وتم تطبيق الدراسة على عينة مكونة من (100) مدققاً داخلياً يعملون في (55) شركة صناعية مدرجة في سوق عمان المالي، واستخدمت الحزمه الإحصائية (SPSS) للتوصل إلى نتائج الدراسة من خلال استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية، واختبار فرضيات الدراسة باستخدام اختبار (ت).

أظهرت نتائج الدراسة أن الشركات الصناعية المساهمة الأردنية مقتنعة وبشكل كبير بأنه في حال الالتزام بتطبيق مبادئ تقرير (Coso) للرقابة الداخلية، فإن نظام الرقابة الداخلية في هذه الشركات الصناعية سيتحسن بشكل كبير، وسيتم توفير الهدر في الإنتاج، وتخفيض تكاليف الإنتاج مما يساعد في تعزيز الوضع التنافسي للشركة.

دراسة Forgione, Dana, Raghunandan, and Vermeer, 2006

"تشكيل لجان التدقيق في مؤسسات غير ربحية".

هدفت الدراسة إلى التعرف إلى آلية تطبيق توصيات مجلس الشيوخ الأمريكي من خلال ما

يتعلق بتشكيل لجنة التدقيق في المؤسسات غير الربحية Sarbanes –Oxley قانون.

وقد حددت الدراسة شروط المؤسسات التي اشتملت عليها العينة وهي: أن تستلم تبرعات من الحكومة، وأن تستخدم واحدة من شركات التدقيق الأربع الكبرى بهدف التأكد من وجود لجنة تدقيق مستقلة بالكامل.

واشتملت عينة الدراسة على (118) مديراً مالياً في مؤسسات غير ربحية، خلال عام 2004، وتم تحليل البيانات باستخدام أسلوب الانحدار المتدرج، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- أن (36%) من المؤسسات غير الربحية لديها لجان تدقيق ليست كلها مكونة من أشخاص مستقلين أي لا تتمتع بالاستقلالية الكاملة.
- الاستخدام القليل للجان التدقيق في الجامعات والمستشفيات.

- أن (88%) من المؤسسات غير الربحية لديها على الأقل خبير مالي واحد في لجنة التدقيق.
- يعتمد تكوين لجنة التدقيق على متطلبات مختلفة مثل: احتياجاتها للموارد، وجود الرقابة الخارجية، ونوع المؤسسة الربحية.
- لم يحقق قانون Sarbanes –Oxley النتائج المطلوبة بعد سنتين من صدوره.

دراسة Chen, Moroney, and Houghton (2005) بعنوان

" Audit committee composition and the use of on industry specialist audit firm "

وهدفت الدراسة إلى بيان العلاقة بين استخدام مدقق متخصص في مجال عمل الشركة وتكوين لجنة تدقيق من خلال ثلاثة عوامل رئيسية هي: هل يتم اختيارها من داخل الشركة أو من خارجها، والخبرات المالية لأعضائها، وعدد اجتماعات اللجنة في السنة.

افترضت الدراسة أن وجود العوامل الثلاثة السابقة يؤدي إلى وجود علاقة إيجابية بين تكوين لجنة التدقيق ونوعية التدقيق التي يختارونها. شملت الدراسة (458) شركة من أصل (510) شركات مدرجة في سوق أستراليا المالي خلال عام (2000)، أما ال (54) شركة الأخرى فلم يكن لديها لجان تدقيق، واعتمدت الدراسة أسلوب الانحدار المتدرج لتحليل البيانات التي تم الحصول عليها من خلال التقارير المالية للشركات، وتوصلت إلى النتائج التالية:
- إن معظم لجنة التدقيق مكون من خارج الشركة، وهناك علاقة إيجابية بين تكوين لجنة التدقيق وبين نوعية التدقيق التي يختارونها، وهي أيدت فرضية الدراسة وتم تأكيدها.
- لا توجد علاقة بين تكوين لجنة التدقيق وعدد اجتماعات اللجنة مع اختيارهم مدققاً متخصصاً في مجال عمل الشركة.

دراسة Hermanson (2000) بعنوان:

"An Analysis of the Demand for Reporting on Internet Control".

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل الطلب على تقارير الرقابة الداخلية من خلال تحديد ومسح تسع مجموعات من مستخدمي القوائم المالية وهم: (المصرفيون، والسماسرة، والمديرون التنفذيون، والمحللون، وشركات الاستثمار، والمستثمرون الأفراد، والمدققون القانونيون، والمدققون الداخليون) لمعرفة فيما إذا كان هناك اتفاق على فائدة التقارير الإدارية للرقابة الداخلية. وأثرها في القرارات. وكذلك فيما إذا كانت التقارير الإدارية للرقابة الداخلية تحسن التقارير المالية.

وتوصلت إلى أن مستخدمي القوائم المالية يوافقون على أن الرقابة الداخلية مهمة، كما أنهم يؤيدون بأن التقارير الإدارية للرقابة الداخلية تحسن أنظمة الرقابة وتزود معلومات إضافية لاتخاذ القرارات، في حين أن التقارير الإلزامية تحسن الرقابة ولكن لا يوافقون على أنها ذات قيمة كبيرة لاتخاذ القرارات.

كما بينت نتائج الدراسة أيضاً بأن المستجيبين التنفيذيين كانوا أقل رغبة بالموافقة على قيمة تقارير الرقابة الداخلية من المدققين الداخليين.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

بحثت الدراسات السابقة وثيقة الصلة بموضوع هذا البحث في جوانب مختلفة عن هذه الدراسة فمنها من عرض انموذج تطبيقي لتقييم المخاطر الرقابية الذي يتم من خلاله تحديد وتشخيص الخطر وحجمه ونوعه ودرجة تاثيره سواء كانت المخاطر الداخلية أم المخاطر الخارجية ومنها من درس

أثر هياكل أنظمة الرقابة الداخلية. كما بحثت دراسات في الرقابة الداخلية ودلالاتها في الحد من الفساد المالي او دور أنظمة الرقابة الداخلية في مراجعة جودة الأداء في منظمات الأعمال الحكومية، وتتميز هذه الدراسة عن الدراسات انفة الذكر بانها بحثت في تحقيق اهداف رقابة التقارير والالتزام والاهداف التشغيلية، وهذه لم تتعرض لها اي دراسة من الدراسات السابقة وخصوصا انها اجريت على الجمعيات التعاونية في دولة الكويت.

المبحث الثاني: الاطار النظري

مقدمة

أنواع الرقابة الداخلية

مساهمات تطور العمل الرقابي من قبل COSO،

أهداف الرقابة الداخلية

المقومات الأساسية للرقابة الداخلية

علاقة المدقق الداخلي بعملية الرقابة الداخلية

العلاقة بين التدقيق الداخليّ ومجلس الإدارة

أهداف التدقيق الداخلي

مقدمة

تعتبر الرقابة الداخلية من أهم الوظائف التي تنفذها المنظمات على اختلاف أنواعها، حيث أن طبيعة نشاط الرقابة والتدقيق الداخلي يلازم كل العمليات التي تنفذ داخل هذه المنظمات سواء كانت حكومية أو خاصة أو تلك المؤسسات التي تصنف مؤسسات نفع عام تستقل بإدارتها عن الإدارة الحكومية كونها تتميز بالاستقلال المالي والإداري والتي من أمثلتها الجمعيات التعاونية في دولة الكويت.

لا بد قبل مناقشة ودراسة مدى تحقيق هذه الجمعيات لأهداف الرقابة الداخلية أن يتم عرض لأهم المفاهيم الرقابية حيث سيتم في هذا الفصل تغطية الجوانب المتعلقة بالرقابة الداخلية.

تعريفات ومفاهيم الرقابة الداخلية

تعدد التعريفات التي تتعلق بالرقابة الداخلية، وفيما يلي عرض لأهم هذه التعاريف وعرف المعيار الأمريكي (SAS: 78) الرقابة الداخلية بأنها: عملية ينفذها مجلس الإدارة وإدارة المنشأة والموظفون الآخرون، تم تصميمها لإعطاء تأكيد معقول لتحقيق الثقة في التقارير المالية والالتزام بالقوانين واللوائح الملائمة وفعالية وكفاءة العمليات (اشتيوي: 1996: 52).

وتعرف الرقابة بأنها الوظيفة التي تضمن أن الأنشطة توفر لنا النتائج المرغوب فيها وتتعلق الرقابة بوضع هدف، وقياس الأداء، واتخاذ الإجراء التصحيحي.وتقوم كل نظم الرقابة بتجميع وتخزين المعلومات عن الأرباح والمبيعات أو أي عامل آخر وتهدف كل نظم الرقابة إلى التأثير على سلوك العاملين. وتتطلب الرقابة أيضا أن يتم وضع الأهداف أو المعايير (ديسلر: 1992: 614).

ويري (الراشد، 1993، ص44، ص48) أن وظيفة الرقابة تعني مجموعة الأعمال والإجراءات التي تتبعها الإدارة للتأكد من صحة أداء الأعمال والأنشطة المختلفة من قبل المرؤوسين طبقاً للخطط والبرامج المحددة مسبقاً بما يكفل تحقيق أهداف المنشأة بأعلى كفاءة اقتصادية ممكنة ومن ثم تحديد الانحرافات عن الخطط الموضوعة لإمكان اتخاذ الإجراءات العلاجية بما يمنع وقوعها مستقبلاً، ولذلك لابد من إعداد الكشوف والتقارير المالية بصورة تسمح بتوفير البيانات والمعلومات لمختلف المستويات الإدارية في الشركات مع مراعاة المستوى الإداري المعني بالبيانات المالية المتعلقة بالأنشطة التي يمكن أن يؤثر فيها سلباً أو إيجابياً.

أما الصبان فقد اعتبرها (النظام الكلي الذي يشمل الرقابة المالية وغير المالية على حدّ سواء تضعه الإدارة لتتمكن من الاستمرار في تنفيذ مهامها بأسلوب منظم وحماية موجوداتها قدر

الإمكان وضمانها فضلا عن دقة سجلاتها المحاسبية وموثوقيتها وكذلك الرقابة على تحسين الكفاية التشغيلية وضمان الالتزام بالسياسات والإجراءات الإدارية).(الصبان: 224: 1988).

بينما عرف المعيارالتدقيق الدولي رقم315 بأنها العملية التي يقوم بها الأشخاص المكلفون بالرقابة أو الإدارة أو غيرهم من الموظفين بتصميمها وتطبيقها والمحافظة عليها من أجل توفير تأكيد معقول حول تحقيق أهداف منشأة ما فيما يتعلق بموثوقية إعداد البيانات المالية وفعالية وكفاءة العمليات والامتثال للقوانين واللوائح التنظيمية المطبقة.(الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010).

أنواع الرقابة الداخلية:

تقسم الرقابة الداخلية إلى الأقسام الآتية (ذنيبات،2012، ص137):

- **الرقابة الإدارية.**

وتشمل الخطة التنظيمية، ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات، والقرارات الإدارية، كما تعتمد في سبيل تحقيق هدفها وسائل متعددة؛ مثل: الكشوفات الإحصائية، ودراسات الوقت والحركة، وتقارير الأداء، والرقابة على الجودة والموازنات التخطيطية، واستخدام الخرائط والرسوم البيانية، وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين، وهي كما نرى متعلقة بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية، والمالية.

- **الرقابة المحاسبية.**

وتشمل كافة وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية والمثبتة في الدفاتر والحسابات، ودرجة الاعتماد عليها، ويضم هذا النوع وسائل متعددة منها على سبيل المثال إتباع نظام القيد المزدوج، واستخدام حسابات المراقبة (الإجمالية)، وإتباع موازين المراجعة الدورية، وإتباع نظام المصادقات، واعتماد قيود التسوية من موظف مسؤول، ووجود نظام مستندي سليم، واتباع نظام التدقيق الداخلي، وفصل الواجبات الخاصة بموظف الحسابات عن الواجبات المتعلقة بالإنتاج والتخزين.

*** الضبط الداخلي.**

يعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.

مساهمات تطور العمل الرقابي من قبل COSO، (الاطار العام للرقابة الداخلية: www.ic.coso.org)

في عام 1992 صدر إطارها المتكامل للرقابة الداخلية (الإطار الأصلي) وقد اكتسب الإطار قبولاً واسعاً، ويستخدم على نطاق واسع في جميع أنحاء العالم. ومسلم به كإطار قيادي لتصميم وتنفيذ وإجراء الرقابة الداخلية وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية.

بعد عشرين عاماً منذ بدء الإطار الأصلي، تغيرت بيئات العمل والتشغيل بشكل كبير، وأصبحت تزداد تعقيداً، من الناحية التكنولوجية مدفوعة بمفهوم العالمية وفي نفس الوقت، أصبح أصحاب المصالح والملاك أكثر انخراطاً في العملية بحيث أصبح هناك سعى بقدر أكبر لمزيد من الشفافية والمساءلة لسلامة نظم الرقابة الداخلية التي تدعم القرارات التجارية وإدارة المنظمة.

ثم قامت COSO بتقديم إطار الرقابة الداخلية المتكاملة محدث (الإطار). ويعتقد أن الإطار سوف يمكن المنظمات من تطوير كفاءة نظم الرقابة الداخلية بشكل فعال والتي يمكن أن تعزز الحفاظ على احتمال تحقيق أهداف المنشأة والتكيف مع التغيرات في الأعمال التجارية وبيئات التشغيل.

لا يزال الإطار يشدد على التأكيد على أهمية حكم الإدارة في تصميم وتنفيذ وإجراء الرقابة الداخلية، وعلى مكونات عناصر الرقابة الداخلية عند تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية.

ويشمل الإطار التحسينات والتوضيحات التي تهدف إلى تسهيل تنفيذ وتطبيق الرقابة الداخلية، وأهم هذه التحسينات هو إعادة صياغة المفاهيم الأساسية بحيث تصبح مبادئ، بحيث أصبحت هذه المبادئ مرتبطة بمكونات ومقومات الرقابة الداخلية بما يوفر الوضوح للمستخدم في تصميم وتنفيذ نظم الرقابة الداخلية وفهم متطلبات الرقابة الداخلية الفعالة.

وقد تم تعزيز الإطار من خلال توسيع فئة التقارير المالية من الأهداف لتشمل أشكال هامة أخرى من التقارير، مثل غير المالية والداخلية وإعداد التقارير أيضا، والإطار يعكس اعتبارات العديد من التغييرات في الأعمال التجارية، التشغيل، والبيئات التنظيمية على مدى العقود القليلة الماضية كما شمل التعقيدات في القوانين والقواعد واللوائح والمعايير والتوقعات المتعلقة منع وكشف الغش وتوقعات الكفاءات والمساءلة.

تم عرض الإطار في ثلاثة مجلدات وكما يلي:

المجلد الأول: عبارة عن موجز تنفيذي: وهو موجه لمجلس الإدارة، الرئيس التنفيذي والإدارة العليا الأخرى، والمنظمين، وواضعي المعايير.

المجلد الثاني: وتضمن الإطار والملاحق، بحيث يحدد إطار العمل، بما في ذلك تعريف الرقابة الداخلية ومكونات ومبادئ دعم نظم فعالية الرقابة الداخلية.

وشمل ضمن الإطار الفصول التالية:

- تعريف الرقابة الداخلية.
- أهداف ومكونات ومبادئ.
- الرقابة الداخلية الفعال.
- اعتبارات إضافية.
- البيئة السيطرة.
- تقييم المخاطر.
- المعلومات والاتصالات.
- مراقبة الأنشطة.
- القيود.

المجلد الثالث: وشمل أدوات توضيحية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، ويقدم نماذج والسيناريوهات التي قد تكون مفيدة في تطبيق الإطار.

أهداف الرقابة الداخلية وفق الإطار المتكامل للرقابة الداخلية الذي وضعته (COSO)

فقد تم تصنيف أهداف الرقابة الداخلية من قبل هذه الهيئة (لجنة) وما منحها مصداقية التصنيف والقبول كون عملية وضع الإطار المتكامل للرقابة الداخلية كان برعاية وجهد جماعي وتمويل مشترك حيث شاركت في وضعه الجهات التالية (COSO: 2012):

- جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA).
- المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA).
- التنفيذيين المالية الدولية (FEI).
- معهد للمحاسبين الإداريين (IMA).
- معهد المدققين الداخليين (IIA).

بحيث كان عبارة عن مبادرة من الجهات والهيئات سابقة الذكر تطوعية لإيجاد فكر قيادي من خلال تطوير إطار شاملة وتوجيهات وإرشادات بشأن الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر ومواجهة الاحتيال مصممة لتحسين أداء المنظمة وإشرافها والحد من حجم التزوير في المنظمات بما يقلل الاحتيال والأخطاء للمؤسسة حيث صنفت أهداف الرقابة الداخلية كما يلي (COSO: 2012).

- **أهداف تشغيلية (العمليات)**

تتعلق فعالية وكفاءة عمليات المنشأة، بما في ذلك أهداف الأداء التشغيلي والمالي، وحماية الأصول من الضياع.

- **أهداف التقارير:**

تتعلق بالتقارير الداخلية والخارجية سواء المالية أو التقارير غير المالية ويمكن أن تشمل الموثوقية وحسن التوقيت، والشفافية، أو شروط أخرى على النحو المنصوص عليه من قبل المنظمين، وواضعي المعايير، أو سياسات المنظمة.

- **أهداف الامتثال (قانونية):**

وتتعلق التقيد بالقوانين واللوائح التي تخضع لها المنظمة.

وقد حلّل دهمش وأبو زر جوانب الرقابة الداخلية من وجهة نظر (coso) حيث بينا أنه عرّف تقرير (COSO) الرقابة الداخلية ووصف مكوناته وقدم المعايير التي يمكن تقييم النظم الرقابية على أساسها.وقد عرض التقرير إرشاداً للتقرير العام عن الرقابة الداخلية، كما قدم المواد التي يمكن أن يستخدمها كل من الإدارة والمدققين وغيرهم من أجل تقييم نظام الرقابة الداخلية.وكان الهدفين الرئيسيين للتقرير هما (1) إنشاء تعريف عام للرقابة الداخلية والذي يخدم العديد من الأطراف و(2) تقديم معيار والذي على أساسه تستطيع المنظمات تقييم نظمها الرقابية، وتحديد الكيفية التي يمكن بها تحسين هذه النظم.(دهمش وأبو زر: 12: 2004)

وقد عرّف تقرير (COSO) الرقابة الداخلية على أنها "عملية تتأثر من قبل أعضاء مجلس إدارة الشركة، والإدارة، وغيرهم من المستخدمين، مصممة لتزويد تأكيد معقول بالنسبة لتحقيق أهداف في المجالات التالية:

- كفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية.
- موثوقية الابلاغ المالي.
- الالتزام بالقوانين والتشريعات المطبقة.

مكونات نظام الرقابة الداخلية

أما بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية كما ورد في إطار coso فإنه يتكون من خمسة مكونات متداخلة مع بعضها البعض وهي (دهمش وأبو زر: 12: 2004):

(1) بيئة الرقابة.

(2) تقييم المخاطر.

(3) الأنشطة الرقابية.

(4) المعلومات والاتصالات.

(5) المراقبة.

(1) بيئة الرقابة:

تزود بيئة الرقابة الأساس للمكونات الأخرى، فهي تضم عوامل مثل فلسفة الإدارة، وأسلوب التشغيل، وسياسات وممارسات الموارد البشرية، وأمانة واستقامة الموظفين وقيمهم الأخلاقية، والهيكل التنظيمي، واهتمام وتوجيه مجلس الإدارة. فمثلاً، يمكن تقييم فلسفة الإدارة وأسلوب تشغيلها عن طريق فحص طبيعة مخاطر الأعمال التي تقبلها الإدارة، وتكرار تداخلها مع المساعدين، وموقفهم تجاه الابلاغ المالي.

(2) تقييم المخاطر:

ويتكون تقييم المخاطر من تشخيص المخاطر وتحليلها، حيث يتضمن تشخيص المخاطر فحص العوامل الخارجية مثل التطورات التكنولوجية، والمنافسة، والتغيرات الاقتصادية، وعوامل داخلية مثل نوعية وجودة المستخدمين، وطبيعة أنشطة المنشأة، وخصائص عملية معالجة نظام المعلومات. ويتضمن تحليل المخاطر وتقدير احتمالية حدوثها، والأخذ بعين الاعتبار كيفية معالجة المخاطر.

(3) أنشطة الرقابة:

تتألف أنشطة الرقابة من السياسات والإجراءات التي تضمن قيام الموظفين بتنفيذ توجيهات الإدارة. وتتضمن أنشطة الرقابة مراجعات نظام الرقابة، والضوابط الرقابية لنظم المعلومات، وتشتمل الضوابط الرقابية التطبيقية. والضوابط الرقابية العامة هي تلك التي تغطي تصريح الدخول، والبرمجيات، وتطوير النظام. والضوابط الرقابية التطبيقية هي التي تمنع دخول الأخطاء في النظام، أو اكتشاف وتصحيح الأخطاء الموجودة في النظام.

(4) المعلومات والاتصالات.

تعتبر المعلومات هي أساس التبليغ ويجب أن تفي في توقعات الأفراد حتى يمكنهم القيام بمسؤولياتهم بفعالية ويجب أن يعمل التبليغ على إيقاظ الوعي بأهمية الرقابة الداخلية الفعالة.

(5) المراقبة:

تقوم الإدارة بمراقبة نظام الرقابة عن طريق مراجعة المخرجات المتولدة عن أنشطة الرقابة العادية، والقيام بتقييمات خاصة. وتشمل أنشطة الرقابة العادية مقارنة الأصول المادية مع البيانات المسجلة، وورش التدريب، والاختبارات من قبل المدققين الداخليين والخارجيين، وعادة ما يتم الابلاغ عن العيوب وأوجه التقصير التي يتم اكتشافها خلال أنشطة الرقابة العادية إلى المشرف المسؤول، بينما العيوب وأوجه التقصير التي يتم اكتشافها خلال التقييمات الخاصة عادة يتم إيصالها إلى مستويات إدارية أعلى في المنظمة.

قسمت معايير التدقيق الدولية مقومات الرقابة الداخلية إلى خمسة مقومات ندرجها على النحو الآتي (ذنيبات، 2009، ص 179):

- البيئة الرقابية: وتبحث في مدى إدراك الإدارة لعملية التحكم المؤسسي والرقابة الداخلية فيها، وتعتبر المظلة التي تحوي تحتها بقية أجزاء النظام الرقابي.
- الإجراءات الرقابية: وتشمل مجموعة من الإجراءات الرقابية التي تساعد الإدارة في تحقيق فاعلية بقية مكونات الرقابة الأخرى ومن أهمها مراجعة وتقييم الأداء، ومعالجة البيانات وفصل المهام الوظيفية.
- تقدير المخاطر: وهي تعبر عن مستوى تقييم العميل لمخاطر إعداد القوائم المالية وذلك من خلال التأكد من مدى الالتزام بالمعايير المحاسبية.
- نظام المعلومات والتوصيل: وتهتم بنظام المعلومات المحاسبي وإجراءات إعداد الحسابات والقوائم المالية، بالإضافة إلى الاهتمام ببقية عناصر الرقابة الداخلية.
- مراقبة الأنشطة الرقابية: أن أحد مسؤوليات الإدارة هو إنشاء رقابة داخلية والإبقاء على عناصرها على أساس مستمر، وتهتم الإدارة بالإجراءات اللازمة لمتابعة تطبيق مختلف الجوانب الرقابية للتحقق من أنها تعمل حسب المخطط له، وذلك من خلال تقويم جودة الأداء والسياسات والإجراءات الرئيسة للعمل الرقابي. (الشحنة، 2015، ص 210).

ويرى الباحث بأن عرض مكونات ومقومات الرقابة الداخلية كما وردت في إطار coso كانت أوضح من الناحية التشغيلية والتنفيذ العملي. بينما حدد (الرشيدي: 2010: 14، 15) أهداف للرقابة الداخلية كما يلي:

- التحكم في المنشأة: ويتم ذلك عن طريق التنفيذ الصارم والدقيق لمختلف التعليمات، من خلال تصميم وتطبيق نظام رقابي قوي.
- حماية أصول المشروع: تتمثل في الحماية المادية للأصول من التلف أو السرقة، والحماية المحاسبية (السجلات) ويقصد بها ارتباط التسجيلات بالحركات الفعلية للأصول، ومتابعها بدقة مثل عمليات استلام المواد وإدخالها إلى المخازن.
- ضمان دقة وجودة المعلومات: ويعد أهم الأهداف، بحيث يوفر نظام الرقابة الداخلية في المنشأة معلومات دقيقة وسليمة عن الواقع العملي في المنشأة، وبناء عليه اتخاذ قرارات سليمة.
- ضمان تنفيذ التعليمات، سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة، والتأكد من أن تلك التعليمات ذات هدف واضح ومحدد، والتأكد من أن التنفيذ تم على أكمل وجه.
- تحسين ورفع كفاءة الأداء، حيث ركزت تعريفات الرقابة الداخلية على عنصر الكفاءة الإنتاجية للمنشأة من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، وهذا الهدف يمكن تحقيقه بوجود نظام معلوماتي ذو جودة عالية، والذي يوفره نظام الرقابة الداخلية.

بينما يرى (سلامة: 11،12: 2014) أن أهداف الرقابة الداخلية تتمثل فيما يلي:

- حماية أصول المنشأة (النقدية وغير النقدية) من أي تلاعب أو اختلاس أو سوء استخدام.
- التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر لإمكان تحديد درجة الاعتماد عليها قبل اتخاذ أي قرارات.
- الرقابة على استخدام الموارد المتاحة.
- زيادة الكفاية الإنتاجية للمنشأة.
- وضع نظام للسلطات والمسؤوليات وتحديد الاختصاصات.
- حسن اختيار الأفراد للوظائف التي يشغلونها.
- تحديد الإجراءات النفيذية بطريقة تضمن انسياب العمل.
- تحقيق الكفاءة والفاعلية في التشغيل والحد من الغش والأخطاء وسوء الاستعمال.
- تحقيق الدقة في المعلومات المالية.
- تشجيع الالتزام بالنظم والسياسات وتعليمات الإدارة لتحقيق أهداف المنشأه بكفاءة وفعالية وبطريقة منتظمة.

وبالنسبة لنظرة المدقق الخارجي لهذه الأهداف, فإنه يهتم بالهدفين الأول والثاني من الأهداف السابقة, وينبع هذا الاهتمام من طبيعة وأهداف مهام الحسابات والتي تتمثل في إبداء

الرأي الفني المحايد عن مدى سلامة وصدق إعداد القوائم المالية محل الدراسة وفقاً لمجموعة من المبادئ المحاسبية المتعارف (سلامة: 12: 2014) .

بينما يرى الوردات أن نظام الرقابة الداخلية يهدف إلى تحقيق ما يأتي (الوردات، 2014، ص322):

1. حماية الأصول والممتلكات: ويقصد بها تفادي خسارة الأصول بسبب الفاقد، وسوء الاستغلال وسوء الإدارة والأخطاء والتلاعب.
2. الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والأنظمة، فالإدارة مسؤولة عن وضع الخطط، ومتابعة تنفيذها وفحصها وتقييمها من أجل تحقيق أهداف المنشأة.
3. صحة ونزاهة المعلومات والبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات من قبل الإدارة.
4. الاكتمال: والهدف العام هنا هو التأكد من أن كافة المعاملات الموثقة قد تم تسجيلها، وليس هناك حذف لأية معاملات.

بعد استعراض أهداف الرقابة الداخلية من مراجع ووجهات نظر مختلفة يرى الباحث أن الأهداف كما وردت في الإطار العام وفق COSO كانت أكثر شمولية وتطوراً بحيث شملت أهداف رقابية مالية وغير مالية وقانونية وتشغيلية، وتتعلق بفعالية الأداء التشغيلي والمالي، وحماية الأصول من الضياع كما شملت أهداف التقارير وأن تشمل الموثوقية وحسن التوقيت، والشفافية، أو شروط أخرى على النحو المنصوص عليه من قبل المنظمين، وواضعي المعايير، أو سياسات المنظمة. إضافة أهداف بتحقيق الالتزام بالقوانين والأنظمة.

المكونات الأساسية للرقابة الداخلية

هناك خمسة مكونات أساسية لابد من توفرها لوجود نظام رقاية داخلية (Arens et al., 2005: 273) (Boynton,et.al, 2001: 329)

أولاَ: بيئة الرقابة.

ثانياَ: تقدير المخاطر.

ثالثا: المعلومات والاتصال.

رابعا: الأنشطة الرقابية.

خامسا: المتابعة.

وتتكون بيئة الرقابة من العناصر الآتية: (Beasley, et.al., 2003 : 118)

- النزاهة والقيم الأخلاقية.
- لجنة التدقيق.

- فلسفة الإدارة ونمط التشغيل.

- الهيكل التنظيمي.

- تحديد الصلاحيات والمسئوليات وممارسات الأفراد.

وتشمل البيئة الرقابية التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا.

وتتمثل عملية تقدير المخاطر تقديراً للمخاطر الداخلية والخارجية التي تواجهها المنظمة والتي يمكن أن يكون لها تأثير عكسي على تسجيل وتشغيل والتقرير عن البيانات المالية بشكل يتسق مع تأكيدات قوائمها المالية وعلى الإدارة أن تقوم بدراسة وتحليل هذه المخاطر بشكل جوهري وإمكانية حدوثها وطرق إدارتها (حماد: 2006: 285).

ويوفر نظام المعلومات الفعال مدخلا ملائما لتحديد طرق تسجيل كافة العمليات على أساس زمني مناسب وبتفصيل كاف للسماح بالتبويب الصحيح للتقرير المالي بجانب قياس وعرض العمليات المالية بشكل صحيح والافصاح عنها في القوائم المالية (لطفي: 401: 2006).

الأنشطة الرقابية وتشمل السيايات والإجراءات الرقابية التي وضعتها الإدارة لتحقيق أهداف الوحدة والتي تساعد على القيام بالأنشطة الضرورية للتعرف على المخاطر والتي تصمم لمنع واكتشاف الأخطاء في البيانات المحاسبية (konrath: 2004: 211).

وتعبر المتابعة عن التقييم الدوري والمستمر لمختلف مكونات الرقابة الداخلية بهدف التاكد أن كانت تعمل كما هو مطلوب وتحديد الحاجة لإجراء التعديل اللازم لمسايرة الظروف والتطورات التي تحصل، كون إجراءات الرقابة هي عرضة للتقادم (الججاوي: 40: 2006).

المقومات الأساسية للرقابة الداخلية

يرى بعض المؤلفين والباحثين في مجال الرقابة الداخلية أن هناك مقومات للرقابة الداخلية وكل عرف كل مقوم من وجهة نظره وتتكون مما يلي:

- **الهيكل التنظيمي.**

ويجب أن يكون هيكل تنظيمي سليم يحدد فيه السلطات والمسؤوليات لكافة الإدارات في المنظمة (زغلول: 8 : 2006)

- **نظام محاسبي سليم ومكتوب.**

ويمثل مجموعة من المباديء والأسس العلمية والطرق والأساليب الفنية والإجراءات التي تتبع في تحقيق العمليات وتسجيلها وتبويبها وقياس نتائجها وعرضها لأغراض تقويم الأداء وترشيد القرارات (عثمان: 78: 1999).

- **إجراءات وسياسات وقائية.**

وتشمل تعليمات تطبيقية مكتوبة محددة وواضحة تبين إجراءات العمل وضوابطه (الاركوازي: 38: 2007)

- **موظفون أكفاء ومؤهلون.**

الموظفون تقع عليهم مسؤولية التنفيذ حيث قد لا تنجح الرقابة في تحقيق الأهداف نظراً لعدم كفاءة أو أمانة العاملين في تأدية المسؤوليات الموكلة إليهم (توماس وهنكي: 379 : 2000).

- **الوسائل الآلية والالكترونية.**

إن استخدام الوسائل الآلية والالكترونية يكفل التأكد من صحة البيانات المحاسبية المسجلـة والحفاظ على الموجودات من أي تلاعب أو اختلاس (عبدالله: 233 : 2004).

دور التقارير فى مجال الرقابة

إن من أغراض التقارير المساهمة فى تحقيق الرقابة الفعالة على أوجه نشاط المشروع، وفيما يلي عرض لطبيعة التقارير اللازمة لكل خطوة من خطوات الرقابة، وكذلك التقارير اللازمة للمستويات الرقابية المختلفة والتى يعتمد عليها فى الرقابة وقد صنف شحاته التقارير من وجهة رقابية كما يلي: (شحاته: 11: 2011)

أولاً: التقارير اللازمة لإعداد المعايير الرقابية

يحتاج المسئولون على إدارة المشروعات إلى تقارير تساعدهم فى إعداد المعايير الرقابية، وعلى سبيل المثال عند إعداد معايير الإنتاج يحتاجون إلى تقارير من قسم المحاسبة عن معدلات الإنتاج فى السنوات المالية، ومن مركز الإنتاج عن معدلات الإنتاج المعيارية، وعن قيم المبيعات واتجاهات أسعار السوق، وفى ضوء هذه التقارير وغيرها وأهداف المشروع، ويمكن إعداد المعايير الرقابية فى قائمة تقديرية للإنتاج (موازنات- عينية- ومادية- للإنتاج) وبالمثل لكافة أوجه نشاط المشروع، وتعد هذه التقارير قبل بداية الفترة المالية حتى يمكن إعداد المعايير قبل الإنتاج حتى تكون مرشداً ودليلاً للمنفذين.

ثانياً: تقارير تقييم الأداء

لا بد من متابعة التنفيذ أولاً بأول وهذا يستلزم أن يرد للمسئولين عن المشروع تقارير دورية عن كافة أوجه النشاط الفعلى للمشروع متضمنة ما كان يجب أن يكون موضحاً الانحرافات حسب مراكز الإنتاج والخدمات فى المشروع وحسب مبدأ مراكز المسئولية وبذلك يمكن حصر الانحرافات والمسئول عنها، وترد هذه التقارير بصفة دورية قد تكون يومية أو أسبوعية أو

شهرية... ألخ، ولها أشكال وأنماط معنية حتى يسهل إعدادها بسرعة وتختلف هذه التقارير من ناحية التفصيل والبيانات باختلاف المستويات الرقابية ونوع الجهات المستخدمة لها، وتساهم هذه التقارير بدور فعال فى إظهار أهم مشاكل ومعوقات الإنتاج أولاً بأول قبل استخدامها ومعالجتها.

ثالثاً: تقارير الانحرافات

إن معرفة الانحرافات ليس فى حد ذاته كاف بل لا بد من تحليلها من نواحى مختلفة حتى يتسنى إيجاد الحلول المناسبة للتغلب على غير المرغوب فيها، وهناك نواحى مختلفة للتحليل، منها عل سبيل المثال النسب التحليلية التى تستخدم مثلاً لمعرفة نسبة الانحرافات والممكن تجنبها والأخرى الغير ممكن تجنبها والاتجاه العام لها ومدى فاعلية طرق العلاج السابقة، ويقوم بإعداد هذه التقارير عادة المديرون التنفيذيون لأنهم أقدر المستويات فى هذا الشأن ويرفعوا مثل هذه التقارير إلى المستويات الأعلى للعلاج ولاتخاذ القرارات المناسبة للتصويب.

التقارير اللازمة للمستويات الرقابية

يتكون المشروع من عدة مستويات رقابية وفقاً لمبدأ تفويض السلطة الذى استلزمه أن يقوم كل من فوض الآخرين ببعض السلطات أن يتأكد من أن التنفيذ قد تم وفقاً لما يجب أن يكون، وبهذا أصبح لكل شخص مسئول فى المشروع هدف يسعى لتحقيقه ومقياس لآرائه ويحتاج كل مستوى نوع معين من التقارير تختلف عن المستوى الآخر بالرغم من اتفاقهم فى محتويات وأسس إعداد التقارير، فمثلاً التقارير اللازمة العليا تختلف عن التقارير اللازمة للمشرفين على المراكز الفرعية لاختلاف الأهداف التى يرغب كل منهم فى تحقيقها ومن هنا لزم التوقف على متطلبات التقارير اللازمة لكل مستوى على ضوء أهدافه.

متطلبات المستوى الرقابى من التقارير

فيما يلي عرض للتقارير الرقابية من حيث ارتباطها بالمستوى الاداري، حيث صنفها شحاته (شحاته: 13: 2011) كما يلي:

- تقارير الإدارة العليا.

من أهم مهام الإدارة العليا رسم السياسات العريضة للمشروع فى ضوء الأهداف العامة المرغوب تحقيقها، كما أن تحقيق تلك الأهداف يعتمد على مدى نجاح الإدارة فى مهامها المختلفة مثل التخطيط السليم والتنظيم الدقيق والرقابة الفعالة والتفويض الملائم للمستويات الإدارية الوسطى والدنيا، ولهذا فإن التقارير يجب أن تبرز ما إذا كان التخطيط سليم وما إذا كان التنظيم قد أنشأ بدقة وما إذا كانت الرقابة فعالة قادرة على التغلب على المعوقات، وما إذا كان تفويض

المسئولين يستعمل بكفاية فضلاً عن الأخذ فى الاعتبار ضيق وقت الإدارة العليا لزيادة الأعباء الملقاة على عاتقها.

لذا كله يجب أن تكون التقارير إجمالية وبصورة مختصرة وواضحة ومركزة على النواحى الهامة مدعمه بالرسوم البيانية والإحصائية والمقارنات حتى تساعد الإدارة العليا من الوقوف على نتائج نشاط المشروع كله بصفة عامة ومن ناحية أخرى يلزم أن يكون لدى الإدارة القدرة على الأخذ بمبدأ الإدارة على أساس قاعدة الاستثناء فى الحكم على أداء المراكز أى التركيز على الانحرافات ونواحى الضعف حتى يتسنى لها أن تساهم فى معالجة المشاكل أولاً بأول وليس هذا بصفة عامة بل يمكنها أن تطلب تقارير مفصلة عن بعض النواحي التى ترى من الضرورة الإلمام بمزيد من التفاصيل.

ـ تقارير الإدارة التنفيذية

يمثل هذا المستوى المديرين الذين يشرفون على التنفيذ مثل مدير الإنتاج الذى يتولى الإشراف على مراكز الإنتاج فى المشروع، ومدير التسويق والمبيعات الذى يتولى الإشراف على شئون تسويق المنتجات ومدير الشئون المالية والإدارية الذى يشرف على كافة المسائل الإدارية والمالية.

ولذلك فكل مدير يهتم بصفة خاصة بالنشاط الذى يعد مسئولاً عنه أمام الإدارة العليا ومن ثم يهمه متابعة ومعرفة مدى سيره فى ضوء المخططات وما هى أهم الانحرافات وأسبابها بشى من التفصيل، وعلى سبيل المثال نجد مدير الإنتاج يهمه أن يعرف ليس فقط التكلفة الكلية، والحجم الكلى للإنتاج بل يحتاج إلى مزيد من التفصيل مثلاً تكلفة كل منتج من عناصر التكاليف كل على حدة كمية وقيمة ومقارنة ذلك بالمخطط وكذلك إنتاجية كل آلة مقارنة بالطاقة الإنتاجية للمشروع.

وخلاصة ذلك أن كل مدير تنفيذى يلزمه معرفة ماذا حدث؟، ومن المسئول عن النتائج؟ حتى يتخذ الإجراءات التى من شأنها يصحح الأخطاء. وتكون هذه التقارير مفصلة ومطولة متضمنة أرقاماً مقارنة.

ـ تقارير مشرفى المراكز ورؤساء الأقسام

يتمثل هذا المستوى فى المشرفين على المراكز الفرعية، فمثلاً تتكون مراكز الإنتاج أو الخدمات من عدة مراكز فرعية مركز (أ) ومركز (ب) ومركز (ج)، ويتولى كل مركز بإنتاج وحده أو يقوم بمرحلة معينة فى الإنتاج أو يشرف على مركز فرعى مشرف ومن ثم فهو بحاجة إلى تقارير رقابية لمتابعة التنفيذ مع الخطط الموضوعة سابقاً، وبيان أهم معوقات الإنتاج، ولهذا فإن التقارير التى ترد إليهم تهتم بفاعلية عملياتهم ويجب أن تظهر الإنجاز الفعلى مقارنة

بالمخطط، وأن تكون بسيطة معتمدة على معلومات مالية يسهل حسابها وأن تحتوى على قدر كبير من التفصيل والموضوعية عن كل عملية كبيرة وصغيرة داخل مراكز التشغيل، وترد هذه التقارير لهم يومياً وتلخص منها تقارير ترسل إلى المستويات التى تلوها حتى يكون هناك متابعة مستمرة للتنفيذ حتى يسهل التعرف على الاختلافات وقت حدوثها ودراسة أسبابها وعلاجها قبل استفحالها فضلاً عن أخذها فى الاعتبار عند وضع خطة جديدة.

(تقارير ملاحظى المراكز) مسئولى الوحدات

قد يكون هناك مستوى إدراى رابع وهو الملاحظين الذين يشرفون على عنابر صغيرة ويتولى كل ملاحظ الإشراف على عدد معين من العمال وللقيام بمهامهم فهم فى حاجة إلى تقارير فى الغالب ما تكون شفهية للتعرف على سير العمل وتساعدهم فى إعداد التقارير اللازمة لمشرفى المراكز وغالباً تكون تفصيلية وموضحة وبسيطة.

وقد عرفت لجنة المنظمات الراعية لإطار الرقابة الداخلية المتكامل Committee of Sponsoring Organization of the Trade Way Commission (COSO) "التدقيق الداخلي بأنه عمليات تتأثر بمجلس إدارة المؤسسة، ويتم تصميمها لتعطي تأكيداً معقولاً حول تحقيق المؤسسة لأهدافها في النواحي التالية: كفاءة العمليات وفاعليتها والاعتماد على التقارير المالية والالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها" (إبراهيم: 21: 2009).

كما عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين التدقيق الداخلي بأنه "فعالية تقييمية مقامة ضمن المؤسسة لغرض خدمتها ومن ضمن وظائفها اختبار وتقييم ومراقبة ملاءمة النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي وفعاليتهما". (Moller: 2004: 137).

ويعتبر التدقيق وسيلة استكشافية تحدد موضع الانحراف بين الواقع والوضع المحدد مسبقا واكتشاف الأخطاء، وكونه أيضاً وسيلة وقائية تمنع وقوع الأخطاء والتضليل، لذلك يجب على المنشاة أن تأخذ بتوصيات المدقق الداخلي ونتائج عمله للقيام بالتحسينات للمنشأة.(Kagermann, et.al., 2008: 2)

أنواع التدقيق الداخلي

التدقيق المالي:

التدقيق الداخلي المالي هو عبارة عن "الفحص المنظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المحاسبية المتعلقة بها لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها وأي متطلبات أخرى (العمري وآخرون 2006,: 347).

ويهدف إلى إظهار البيانات المالية بصورة موضوعية كي تعكس الوضع الحقيقي للمنشأة، وينقسم هذا النوع من التدقيق إلى قسمين: التدقيق الداخلي المالي قبل الصرف، والتدقيق الداخلي بعد الصرف (النونو: 2009: 22).

التدقيق الاداري

يشمل التدقيق الداخلي الإداري فحص الإجراءات الرقابية الخاصة بنواحي النشاطات الأخرى غير الناحية المالية أو المحاسبية ولذا فهي تتطلب معرفة السياسات والإجراءات المطبقة في المؤسسة ومن المهام التي ينفذها دراسة واختبار العمليات المختلفة مثل النشاطات الإنتاجية من حيث مستوى الكفاءة الإنتاجية ومراقبة الجودة، والتأكد من سير برنامج التدريب للموظفين والعاملين بالشركة، وتحديد مدى كفاءة هذه البرامج واقتراح سبل تطورها وتحسينها لغرض رفع مستوى الأداء في العمل. (سواد: 2009: 95).

-التدقيق لاغراض خاصة

يقوم به المدقق الداخلي حسب ما يستجد من موضوعات تكلفه الإدارة العليا للقيام بها ويتفق من حيث الأسلوب أوالنطاق مع النوعين السابقين ولكنه يختلف من ناحية التوقيت إذ غالباً ما يكون فجائياً وغير مدرج ضمن خطة التدقيق الداخلي ويشمل هذا النوع من التدقيق عمليات التفتيش الفجائية التي تهدف إلى اكتشاف الغش أو الفساد وإجراء التحقيقات المتعلقة بهذا الموضوع (العبدلي: 2012: 38).

تدقيق الالتزام

يتعلق هذا النوع من التدقيق بالحصول على الأدلة وتقييمها، وذلك بغرض التأكد من مدى الالتزام بالقوانين والشروط والأنظمة الصادرة من قبل إدارة الشركة أو الجهات الحكومية، حيث يقوم المدقق بإعداد تقرير يحتوي على ملخصات الاستنتاجات التي خرج بها ومدى الالتزام بتلك القوانين.(الذنيبات، 2010: 28).

علاقة المدقق الداخلي بعملية الرقابة الداخلية:

وحيث أن المدقق الداخلي يعمل داخل المؤسسة فهو يسعى أساساً لخدمة الإدارة من خلال الرقابة ولذلك يمكن بيان اهتمام التدقيق الداخلي بعملية الرقابة في النقاط الآتية: (Coso Publications 2005):

1- تتكون الوظيفة الإدارية من مجموعة من الوظائف الفرعية هي التخطيط والتنظيم والتوجيه والتنسيق والرقابة، وتعتبر وظيفة الرقابة للمدير والتي يشاركه بفاعلية في إنجازها المدقق الداخلي ضماناً لأداء الوظائف الفرعية الأخرى.

2- يشمل نشاط التدقيق الداخلي، مراجعة مالية وأخرى لمراجعة مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعة، وثالثة مراجعة تشغيلية للأنشطة والعمليات للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها، ورابعة خاصة بمراجعة نظم المعلومات من حيث اكتمالها ودرجة الأمان المصاحبة لها، ولذلك قيام المدقق الداخلي بتلك المراجعات إنما يعمل على تحقيق الإدارة لأهدافها.

3- استقلالية المدقق الداخلي عن الأنشطة التشغيلية داخل الوحدة الاقتصادية المعنية يدعم قدرة المدقق الداخلي على توجيه الإدارة نحو الرقابة. فطالما أن الرقابة تعمل على ضبط مسار الأداء الفعلي في مواجهة الأداء المخطط فإن ذلك يوكد على اعتماد الإدارة على التدقيق الداخلي في تحقيق عملية الرقابة.

4- طالما أن المدقق الداخلي هو أحد العاملين بالوحدة الاقتصادية, فإن قربه من السجلات المالية يجعله على دراية كاملة نسبياً بالمشكلات التي تلاحق الوحدة الاقتصادية، الأمر الذي يدفعه إلى التعرف على الأنشطة التشغيلية المرتبطة بهذه السجلات لزيادة المعرفة وإتمام عمليات الرقابة.

يتضح من الأدوار التي يمكن أن يلعبها المدقق الداخلي مع الإدارة أن الإدارة تعد بمثابة العميل الرئيسي للتدقيق الداخلي، وطالما أن احتياجات الإدارة تتطور بصورة سريعة ومتناهية ومعقدة، وسواء اكانت نتيجة التغيرات الجذرية في البيئة الخارجية أم الداخلية، فإن ذلك يزيد ويضاعف من اعتماد الإدارة على جهود التدقيق الداخلي.

يقدم المدققين الداخلين لها التقارير التي تخدم جميع المستويات الإدارية بناء على نتائج تدقيقهم والتي تمكن الإدارة من تقيم أداء كل وحدة تشغيلية وفقاً لأهداف الإدارة والاطمئنان على أن خطط الإدارة شاملة ومتجانسة ومفهومة من قبل المستويات التنفيذية والحصول على معلومات موضوعية حول كيفية تنفيذ خطط وسياسات الإدارة في كل الميادين التشغيلية وحول فرص تطوير الفاعلية والكفاءة في تنفيذ الخطط واستغلال الفرص المتاحة وإعادة التأكيد على أن كل التقارير التشغيلية يمكن الاعتماد عليها كأساس للعمل والحصول على معلومات مناسبة حول جوانب الضعف والقصور في الرقابة الإدارية (الخيسي 2013, 33).

إن المدخل التقليدي لتنفيذ أعمال التدقيق الداخلي يتمثل في تأسيس قسم أو إدارة مستقلة تحتفظ بكادر كامل على أساس دائم يقوم بجميع وظائف التدقيق الداخلي، بينما يقوم المدخل غير

التقليدي على أساس أن تبقى المسؤولية عن التدقيق الداخلي من مسؤولية الإدارة، وتوضع في يد شخص كفء مؤهل من إدارة الشركة، مع جواز تكليف مصدر خارجي لتقديم خدمات التدقيق الداخلي بهدف تحسين الأداء كاستراتيجية عمل تتم بجودة عالية وتكلفة معقولة.

ويحبذ انتهاج هذا الأسلوب عندما يتوافر لدى المصدر الخارجي كفاءات نادرة وأشخاص متخصصين في استخدام الأتمتة والتكنولوجيا الحديثة، التي قد لا تستطيع الشركة الحصول عليها من مواردها الخاصة. ويجب التنبيه إلى أن امتداد خدمات التدقيق وتوسيعها يجب أن تتم بطريقة مهنية، كي يتاح للإدارة التركيز على أنشطة أخرى (Anderson: 1996).

العلاقة بين التدقيق الداخليّ ومجلس الإدارة:

أصبحت الإدارة تعتمد على التدقيق الداخليّ في تحسين عمليّة الحوكمة أكثر من أيّ وقت مضى، وذلك لما للمدققين الداخليّين من دور محوريّ في التحقق، الاستشارة، وإدارة المخاطر.

يمكن للمدققين الداخليّين تقديم العون للإدارة ومجلس الإدارة في الوفاء بمسؤولياتهم في حوكمة الشركات، وذلك على النحو الآتي (Whitley, 2005, P.21):

- مساعدة مجلس الإدارة في التقييم الذاتي للحوكمة.
- تقديم أفكار أفضل لتنفيذ إجراءات الرقابة الداخليّة وعمليّة إدارة المخاطر للجنة التدقيق.
- البحث عن فرص أفضل لتحقيق الالتزام بغرض تخفيض التكلفة على المدى الطويل.
- فحص قواعد وآداب السلوك الأخلاقي بالمنشأة للتحقّق من مدى كفايتها لتحقيق الهدف منها ومن أنّها بُلّغت للعاملين.
- تنفيذ التدقيق السنويّ بالعناية اللازمة وإعداد تقرير بالنتائج يُرفع إلى لجنة التدقيق.
- مراعاة الإفصاح والشفافيّة عند إعداد وتنفيذ خطّة التدقيق السنويّة.

وتحتاج إدارة التدقيق الداخليّ لدعم من مجلس الإدارة والإدارة العليا لكي تستطيع القيام بذلك، فهذا الدعم ضروري لعدة أسباب (كراز: 2005):

- خلق الجو المناسب للعمل معاً لتحقيق الأهداف الكليّة للمنشأة ككل.
- تكوين وحدة قويّة للتدقيق الداخليّ تجعل العاملين لديها راضين عن أنفسهم وعن الأعمال والخدمات التي يقدّمونها وهذا ما يؤدّي لزيادة فعاليّة وكفاءة هذه الخدمات.
- إنّ سلوك العاملين تجاه التدقيق الداخليّ ومن يقوم بها يصبح تعاونيّاً وإيجابيّاً عندما يدركون أن وحدة التدقيق الداخليّ تحظى باهتمام الإدارة العليا.

أهداف التدقيق الداخلي

تتمثل الأهداف التقليدية للتدقيق الداخلي بمجموعة خدمات أساسية وهي (مقداد: 2002):

- مراجعة وتقييم العمليات والخدمات كدعم لقرارات الإدارة.
- تقديم النصيحة للإدارة بخصوص السياسات، والإجراءات، والقوانين، والقيود الموضوعية من خلال إجراء الدراسات والاختبارات الخاصة بناء على طلب الإدارة العليا.
- مراقبة الأنظمة الخاصة بالرقابة الداخلية المحاسبية وتقديم التأكيد اللازم فيما يخص الأخطاء المكلفة والمحرجة.
- ضمان أن أنظمة الكمبيوتر وأنظمة البيانات ذات فعالية ملائمة، ومقاومة لعمليات الغش ومرونتها.
- مراجعة العقود والمشاريع وتشجيع مصالح المنظمة المشروعة في التعامل مع الموردين الخارجيين، والمتعاقدين، والشركاء الاستراتيجيين.
- تقديم المساعدة لضبط عمليات الغش والاحتيال ولردع مرتكبيها.
- الاتصال مع المدقق الخارجي، وتقديم النصيحة للمدير العام ولمجلس الإدارة فيما يتعلق بجودة الخدمة المقدمة من قبلهم (مقداد، 2002).

بينما يرى عبدالمغني أنه يمكن إضافة الأهداف التالية للتدقيق الداخلي:

1- الفحص الموضوعي لأدلة الإثبات لتقديم تقييم مستقل للرقابة وإدارة المخاطر وعمليات التحكم في أنشطة المنشأة، وتقديم التوصيات التي تفيد في تحسين وتطوير إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة والتحكم في أنشطة المنشأة.

2- رفع كفاءة أداء العاملين بالمنشأة عن طريق التدريب، وذلك لأن موظفي إدارة التدقيق الداخلي بحكم إلمامهم بجميع أوجه نشاط المنشأة وعملياتها، يكونون أكثر قدرة من غيرهم من موظفي المنشأة على إعداد البرامج التدريبية من حيث اقتراح البرامج التدريبية الضرورية وإعدادها وصياغة المواد التدريبية (عبدالمغني، 2003).

الفصل الثالث

منهجية الدراسة

- مقدمة
- مجتمع الدراسة
- أسلوب جمع البيانات
- البيانات الأولية
- البيانات الثانوية
- أداة الدراسة
- صدق الأداة
- الصدق الظاهري
- ثبات أداة الدراسة
- الأساليب الإحصائية المستخدمة

الفصل الثالث

منهجية الدراسة

المقدمة

يتضمن هذا الفصل عرضا للمنهجية التي تم اتباعها في إعداد هذه الدراسة وأسلوب جمع البيانات الأولية والثانوية وعرض لمجتمع الدراسة وأداة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة.

منهج الدراسة:

تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي في إجراء هذه الدراسة ، حيث ان المنهج يقوم على تفسير الوضع الراهن للظاهرة أو المشكلة من خلال تحديد ظروفها وأبعادها وتوصيف العلاقات بينها بهدف الانتهاء إلى وصف علمي دقيق ومتكامل للظاهرة أو المشكلة كما يقوم على الحقائق المرتبطة بها حيث لا يقتصر هذا المنهج على عملية وصف ال ظاهرة وإنما يشمل تحليل البيانات وقياسها وتفسيرها والتوصل إلى توصيف دقيق للظاهرة أو المشكلة ونتائجها.

أسلوب جمع البيانات

البيانات الأولية

تم استخدام الاستبانة كوسيلة لجمع البيانات الأولية المطلوبة والذي تم تصميمه خصيصاً لتحقيق أغراض هذه الدراسة وبما يتناسب مع طبيعتها وعنوانها وتم الاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي لبيان اتجاهات وراء المستجيبين حول العبارات الواردة في الاستبانة من المجيبيين وتم تفريغ الإجراءات والبنود التي تساهم في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية في الاستبانة كما وردت في coso وتوزيعها على عبارات تكون جميع فقرات الاستبانة حيث طلب من المجيبيين وضع إشارة حول الإجابة التي تتفق مع تقديراتهم وآرائهم.

البيانات الثانوية

تم إجراء مسح مكتبي للمراجع والكتب والأبحاث ورسائل الماجستير والدكتوراه التي تتعلق بموضوع الدراسة من أجل إغناء الرسالة والاطلاع الموسع على الأدبيات والمفاهيم التي ستفيد الدراسة والمتعلقة بالرقابة الداخلية وتم التركيز على إصدارات Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

مجتمع الدراسة

تكون مجتمع الدراسة من جميع المدققين الداخليين أو المراقبين الداخليين، العاملين في الجمعيات التعاونية (تمارس نشاط تجاري موزعة في جميع مناطق الكويت وهي مؤسسات نفع عام) والذين يمارسون أعمال ومهام الرقابة والتدقيق الداخلي في هذه الجمعيات، ونظرا لصغر حجم مجتمع الدراسة فانه لم يتم اختيار عينة وتم اجراء الدراسة على المجتمع ككل ، علماً أنه تم توزيع 120 استبانة على المدققين الداخليين في الجمعيات التعاونية بغرض جمع البيانات الأولية من خلالهم حول تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، وبلغ عدد الاستبانات الموزعة 120 استبانة وكانت الاستبانات المستردة والصالحة للتحليل 110 استبانات. وبذلك كانت نسبة الاسترداد 91%.

أداة الدراسة:

استخدم الاستبانه كأداة لجمع البيانات الأولية بالاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي لبيان آراء المدققين الداخليين حول العبارات الواردة في الاستبانه، وخصّصت خمسة أوزان ترجيحية لإيجاد الأوساط الحسابيّة لإجاباتهم وكما هو موضح في الجدول.

جدول (1): أوزان قياس إجابات المجيبين حول مدى تحقيق أهداف الرقابة الداخلية في الجمعيات الكويتية اعتمادا على مقياس ليكرت الخماسي

الإجابة	الوزن بالنقاط
أوافق بشدة	(5)
أوافق	(4)
محايد	(3)
لا أوافق	(2)
لا أوافق بشدة	(1)

وتكونت الاستبانه من قسمين وكما يلي:

القسم الأول: وشمل الخصائص الديموغرافية للمجيبين متمثلة بالجنس والمسمى الوظيفي وسنوات الخبرة والمؤهل العلمي والتخصص والدورات التدريبية.

القسم الثاني: وشمل العبارات التي تقيس آراء المجيبين حول مدى تحقيق أهداف الرقابة الداخلية.

وتكون القسم الثاني من الاستبانه من ثلاث مجالات.

المجال الأول: يمثل مجموعة عبارات تعبر عن مدى المساهمة في تحقيق الأهداف الرقابية التشغيلية.

المجال الثاني: يمثل مجموعة عبارات تعبر عن مدى المساهمة في تحقيق أهداف رقابة التقارير.
المجال الثالث: يمثل مجموعة عبارات تعبر عن مدى المساهمة في تحقيق أهداف رقابة الالتزام القانوني.

وعند إجراء التحليل الإحصائي فقد اعتمدت الأوساط الحسابيّة للمستجيبين، وفق ثلاث مجموعات أو مستويات وهي تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بدرجة عالية ومتوسطة ومتدنية وذلك بهدف إعطاء مزيد من التوضيح حيث تمّ تحديد درجة المساهمة في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية وفقاً للأوساط الحسابية لإجابات االمدققين الداخليين في الجمعيات حيث اعتمد الباحث المقياس التالي في تصنيف مدى الممارسة من خلال قيم المتوسطات الحسابية وكما يلي:

المساهمة في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بدرجة متدنية: اعتبرت للإجابات التي كان وسطها الحسابي أقل من 2.33 .

المساهمة في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بدرجة متوسطة: اعتبرت للإجابات التي كان وسطها الحسابي ينحصر بين 2.33 – أقل من 3.67.

المساهمة في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بدرجة عالية: اعتبرت للإجابات التي كان وسطها الحسابي يبلغ 3.67 فأكثر.

صدق الأداة:

بهدف التأكُّد من أنَّ الأداة التي تمَّ استخدامها في هذه الدِّراسة تقيس فعلياً ما ينبغي قياسه ولذلك فقد تم التحقق من الصدق الظاهري للاستبيان :

الصدق الظاهري:

ويهدف إلى التأكُّد من أنَّ العبارات التي تحتويها أداة الدراسة تؤدي إلى جمع البيانات المطلوبة فعلا وبدقه، ولتحقيق هذه الغاية فقد تم عرض الاستبانة على عدد من المختصين من أعضاء هيئة التدريس في عدد من الجامعات الأردنية والكويتية وكذلك عدد من العامليين في المجال الرقابي في الجمعيات التعاونية الكويتية وذلك للتعرُّف على درجة وضوح الفقرات المستخدمة التي تحتويها أداة الدراسة من الناحية الشكلية والصياغة والمضمون وسهولتها وانسجامها مع أهداف الدِّراسة، وقد تم إجراء التعديلات الضرورية التي اقترحوها

ثبات أداة الدراسة

تم قياس ثبات الأداة بعد تقسيمها إلى ثلاث مجالات، وذلك لقياس الثبات لكل مجال على حدى، وللأداة كلل باستخدام مقياس الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) للإجابات التي تم الحصول عليها، ومن المعروف أنه تعتبر القيمة المقبولة إحصائياً لهذا المقياس (60%) فأكثر، والجدول التالي يظهر نتائج الاختبار للاتساق الداخلي الداخلي كرونباخ ألفا لمجالات الدراسة وللأداة ككل.

الجدول رقم (2)

نتائج اختبار معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا لاداة الدراسة

رقم المجال	عنوان المجال	عدد الفقرات	معامل الاتساق الداخلي
الأول	تحقيق أهداف الرقابة التشغيلية	18	0.797
الثاني	تحقيق أهداف رقابة التقارير	14	0.778
الثالث	تحقيق أهداف رقابة الالتزام	13	0.825
الأداة ككل			0.897

بعد استخراج البيانات الواردة في الجدول رقم (2) يظهر أن قيم كرونباخ ألفا المحسوبة كانت مقبولة، حيث تراوحت بين (0.778– 0.825)، كان أدناها في مجال تحسين الرقابة الداخلية في شركات التأمين الكويتية، حيث بلغت (0.616)، ونلاحظ أن ثبات فقرات أداة الدراسة ككل بلغ (0.897)، ويدلُّ على انه هناك ثبات عالٍ للاستبانة.

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على تساؤلاتها، استخدمت الأساليب الإحصائية التالية:

- **الأساليب الإحصائية الوصفية:**

وذلك لتوصيف متغيرات الدراسة وقياس مدى تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، وشملت:

- **التكرارات والنسب المئوية:** لتحليل خصائص الافراد المجيبين على استبيان الدراسة، وتوصيف متغيراتها.

- **الوسط الحسابي والانحراف المعياري:** لقياس مدى تحقيق أهداف الرقابة الداخلية في وحدات الرقابة الداخلية في الجمعيات التعاونية الكويتية، حيث تم استخراج الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات المجيبين، وبما يتفق مع فرضيات الدراسة.

- **اختبار (T):** وذلك لاختبار فيما إذا كانت قيمة الأوساط الحسابية لإجابات أفراد العينة تختلف عن قيمة معينة افتراضية وهي (3) وذلك لاختبار فرضيات الدراسة.

- **استخدمت حزمة (SPSS) لتحليل بيانات الدراسة.**

- **اختبار الثبات:** أُستخدم هذا الاختبار بهدف التحقُّق من مقدار الاتساق الداخلي لأداة الدِّراسة كأحد المؤشرات على ثباتها, وقام الباحث بحساب معامل كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) لإجابات عينة الدِّراسة التي تمَّ الحصول عليها, وتُعد القيمة المقبولة إحصائيَّاً لهذا العامل هي (60%) فأكثر (Sekaran, 2003)، وكلما كانت قيم كرونباخ ألفا عاليَّة كانت درجة الاتساق الداخلي عاليَّة، ومقبولة، ومؤشراً على ثبات أداة الدَّراسة.

الفصل الرابع

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

-التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة

-اختبار الفرضيات

-اختبار الفرضية الأولى

-اختبار الفرضية الثانية

-اختبار الفرضية الثالثة

الدراسة الميدانية والتحليلات الاحصائية

بعد أن تم توزيع الاستبانه على المجيبين واسترداد الاستبانات تم إجراء التحليلات والاختبارات الاحصائية الضرورية واللازمة من أجل الوصول إلى نتائج الدراسة وكما يلي:

تحليل ووصف الخصائص الديموغرافية للمجيبين

يبين الجدول رقم (3) تحليلاً لكافة بنود الخصائص الديموغرافية للمجيبين حيث تم الشرح والتعليق على كل متغير بشكل منفصل.

1-الجنس:

تبين أن ما نسبته 83.6% من المجيبين هم من الذكور وأن ما نسبته 16.3% فقط من الإناث مما يعني انخفاض نسبة الإناث وقد يعود السبب في ذلك إلى أن الجمعيات تفضل تعيين الذكور أكثر من الإناث في الوظائف الرقابية بسبب صعوبة طبيعة عملها كجرد المخازن وغيرها.

2-المؤهل العلمي.

تبين أن ما نسبته 87.2% من المجيبين هم من حملة درجة البكالوريوس مما يعني أن الغالبية العظمى من المجيبين لديهم مستوى معرفي مناسب يؤهلهم من فهم أسئلة الاستبانه والإجابة عنها بشكل جيد وموثوق، كما أن 9% من المجيبين هم من حملة شهادات مستوى دراسات عليا تتمثل في شهادة الماجستير والدبلوم العالي ولا يوجد حملة شهادات مستوى دكتوراه.

3-التخصص:

تبين أن 91.8% من المجيبين قد درسوا تخصص المحاسبة مما يعني الإلمام والمعرفة بأساسيات المحاسبة والتدقيق والرقابة كونهم درسوها في مناهجهم الأمر الذي يعزز الثقة في إجاباتهم.

أما بقية المجيبين والبالغة نسبتهم 8.2% فإن تخصصاتهم موزعة على تخصص الإدارة العامة وإدارة الأعمال والعلوم المالية والمصرفية وبنسب ضئيلة جداً.

4-المسمى الوظيفي

يبين الجدول أن 43.7% من المجيبين هم يعملون بوظيفة مراقب أو مدقق داخلي مما يعني أنهم على تماس مباشر حيث عادة يتم تنفيذ الأعمال الرقابية اليومية بشكل عام من قبل المدققين الداخليين أو المراقبين داخل الجمعيات.

كما أن 27.2% من المجيبين يعملون بوظيفة رئيس قسم المراجعة والمتابعة مما يعني أنهم يراجعون أعمال المراقبين والمدققين الداخليين الذين يعملون معهم ولديهم معرفة بالإجراءات الرقابية التي تنفذ من قبل المراقبين أو المدققين الداخليين.

كما أن 14.5% يعملون بوظيفة نائب مدير رقابة وأن 12.7% يعملون بوظيفة مدير رقابة مما يعني أنهم يقومون بوظائف رقابية وإشرافية وأعمال تقييم للرقابة الداخلية.

5-الخبرة:

تبين أن ما نسبته 37.2% من المجيبيين خبرتهم أقل من 5 سنوات وأن ما نسبته 62.8% هم خبرتهم من خمسة سنوات إلى 25 سنة، مما يشير إلى توفر الخبرة الكافية لدى المجيبين للإجابة على أسئلة الاستبانه.

الدورات التدريبية في مجال الرقابة والتدقيق الداخلي

فيما يخص الدورات التدريبية في مجال الرقابة والتدقيق الداخلي فقد تبين أن 37.2% من المجيبيين لم يشاركوا في دورات تدريبية في مجال الرقابة والتدقيق الداخلي وأن ما نسبته 10.9% شاركوا فيما بين 10 إلى أقل من 15 دوره وأن 17.2% شاركوا فيما بين 5 إلى أقل من 10 دورات وأن ما نسبته 34.5% شاركوا في أقل من 5 دورات تدريبية.

مما يمكن استنتاجه بأن هناك اهتمام باتدريب ولكن ليس بدرجه كافية وهذا ما تيشير إليه نسبة المجيبيين الذين لم يحصلوا أو يشاركوا في دورات تدريبية في مجال الرقابة والتدقيق الداخلية.

وبشكل عام يمكن استخلاص أن المجيبيين يتمتعون بقدرة على فهم أسئلة الاستبانه والإجابة عليها وأن لديهم معرفة وإدراك في موضوع الدراسة الأمر الذي يشير إلى إمكانية الوثوق والاعتماد على إجاباتهم.

جدول رقم (3) الخصائص الديموغرافية للمجيبين

المتغير	الفئة	العدد	النسبة%
الجنس	ذكر	92	83.6
	أنثى	18	16.3
	المجموع	110	100
المؤهل العلمي	دبلوم متوسط	5	4.5
	بكالوريوس	96	87.2
	دبلوم عالي	7	6.3
	ماجستير	2	1.8
	المجموع	110	100
التخصص	محاسبة	101	91.8
	إدارة عامة	2	1.8
	علوم مالية ومصرفية	1	0.9
	إدارة أعمال	6	5.4
	المجموع	110	100
المسمى الوظيفي	مدير رقابة	14	12.7
	نائب مدير رقابة	16	14.5
	رئيس قسم المراجعة والمتابعة	30	27.2
	مدقق أو مراقب	48	43.7
	مساعد مدقق أو مراقب	2	1.8
	المجموع	110	100
عدد سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	41	37.2
	5 – أقل من 10 سنوات	31	28.1
	10 – أقل من 15 سنة	21	19
	15 – أقل من 20 سنة	14	12.7
	20 – أقل من 25 سنة	3	2.7
	المجموع	110	100
عدد الدورات التدريبية في مجال الرقابة والتدقيق الداخلي	اقل من 5 دورات	38	34.5
	5 – أقل من 10 دورات	19	17.2
	10 – أقل من 15 دورة	12	10.9
	بدون دورات	41	37.2
	المجموع	110	100

التحليل الاحصائي لبيانات الدراسة

من أجل التعرف على مدى تحقيق أهداف الرقابة الداخلية في الجمعيات التعاونية الكويتية تم تحليل إجابات الأفراد المجيبين على الاستبانه وذلك باستخراج الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لإجاباتهم وكذلك درجة تحقيق لأهداف الرقابة الداخلية التشغيلية وأهداف رقابة التقارير وأهداف رقابة الالتزام القانوني، وفيما يلي تحليلاً خاصاً لكل منهم:

أهداف الرقابة التشغيلية

يبين الجدول رقم (4) تحليلاً لإجابات المجيبين على مدى تحقيق أهداف الرقابة التشغيلية حيث يبين الجدول بشكل عام أنه يتم تحقيق أهداف الرقابة التشغيلية بدرجة متوسطة وهذا يؤكـده الوسط الحسابي لكل العبارات مجتمعه حيث بلغ 3.62 .

بلغ أعلى وسط حسابي 4.5 لعبارة هناك إجراءات تتضمن التحقق من الإنتاجية بينما بلغ أقل وسط حسابي 3 ويعود لعبارة دراسة أسباب الإرتفاع في معدل دوران العاملين مما يعني أن هناك اهتمام كبير جداً في تحقيق رقابة تضمن تحقيق إنتاجية عالية بينما هناك اهتمام قليل ونقص في متابعة وفحص أسباب ارتفاع معدل دوران العاملين.

تبين من الجدول أن عبارات التحقق من كفاءة إدارة العمليات في جميع الأقسام وإجراءات تتضمن التحقق من الإنتاجية والتأكد من وجود معايير تشغيلية لقياس الاستخدام الفعال والاقتصادي للموارد وهناك مقاييس وقواعد ممنهجة تبين كيفية تنفيذ الأنشطة كانت أوساطها الحسابية مرتفعه حيث تراوحت ما بين (4-4.5) مما يعني أنها تساهم في تحقيق أهداف الرقابة التشغيلية بدرجة عالية، تلاها مجموعه من الإجراءات ساهمت في تحقيق تحقيق أهداف الرقابة التشغيلية بدرجة عالية ولكن بأوساط حسابية أقل وشملت إجراءات فحص وتقييم للهيكل التنظيمي وسياسات الإدارة للتحقق مما إذا كانت موارد المنشأة تدار بطريقة اقتصادية والتحقق من فاعلية إدارة العمليات في جميع الأقسام وتشخيص المشاكل القائمة وتحديد الانحرافات السلبية في الأداء وتحليلها وتقديم التوصيات بالإجراءات التصحيحية وتوصيلها للمسؤولين لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة وإن كانت معايير وإجراءات التشغيل مفهومة وواضحة للعاملين حيث تراوحت أوساطها الحسابية ما بين (3.6-3.9).

بينما كان لبعض الإجراءات مساهمة في تحقيق أهداف الرقابة التشغيلية بدرجة متوسطة وشملت مطابقة الموازنات التقديرية مع المنفذ فعليا وتقييم نتائج الانحراف عن مستويات الأداء والخطط ومراجعة الوثائق والمعايير ومقياس معدلات الأداء ودراسة أسباب الارتفاع في معدل دوران العاملين والتأكد من أن الاداء المالي للشركة مناسب ومرضي والتأكد من تحقيق الربح

المستهدف والفحص والتحقق من حسن استخدام وتشغيل عناصر الإنتاج البشرية والمادية وسلامة وسائل حمايتها والتحقق من من الوصول إلى مستويات الأداء المطلوبة والتأكد من أداء الخدمات بجودة عالية والتأكد من إنجاز العمليات بأقل تكلفة ممكنة وأنه تتم مراجعة الأداء التشغيلي دورياً بالمقارنة مع المعايير ومن ثم يتم تقييم فعالية الأداء وكفاءته حيث تراوحت أوساطها الحسابية ما بين (3-3.6).

ويرى الباحث أن هناك تحقيق لأهداف الرقابة التشغيلية إلا أنه لا بد من دراسة أسباب الانخفاض في بعض الأوساط الحسابية وخصوصاً التي تمثل حالة متوسطة في دورها في تحقيق أهداف الرقابة التشغيلية وذلك على سبيل المثال يمكن من خلال الاهتمام بالعاملين ومعرفة المشاكل التي يتعرضون لها وأسباب تركهم للعمل وأن يتم مطابقة الموازنات التقديرية مع المنفذ فعلياً وتقييم نتائج الانحراف عن مستويات الأداء والخطط من خلال لجان متخصصة وبأكثر شمولية ودقة والاحتفاظ بسجلات وأرشيف يمكن من مراجعة الوثائق والمعايير ومقياس معدلات الأداء وإمكانية تطبيق معايير الجوده من أجل التأكد من أداء الخدمات بجودة عالية.

كما يبين الجدول أن الانحرافات المعيارية لإجابات المجيبين تراوحت بين (0.69 - 1.11) وقد يعزى سبب الارتفاع في بعض الانحرافات بسبب ظروف العمل وطبيعة الإدارة في كل جمعية كون كل جمعية مستقلة عن أخرى في طبيعة إدارتها وبيئة عملها.

جدول (4) تحقيق أهداف الرقابة التشغيلية

ت	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التحقيق
1	هناك فحص وتقييم للهيكل التنظيمي وسياسات الإدارة للتحقق مما إذا كانت موارد المنشأة تدار بطريقة اقتصادية	3.7	0.97	عالية
2	التحقق من فاعلية إدارة العمليات في جميع الاقسام	3.90	0.82	عالية
3	التحقق من كفاءة إدارة العمليات في جميع الاقسام	4.00	0.71	عالية
4	يتم مطابقة الموازنات التقديرية مع المنفذ فعليا وتقييم نتائج الانحراف عن مستويات الأداء والخطط	3.10	1.01	متوسطة
5	مراجعة الوثائق والمعايير ومقياس معدلات الاداء	3.60	0.99	متوسطة
6	دراسة اسباب الارتفاع في معدل دوران العاملين	3	1.03	متوسطة
7	هناك إجراءات تتضمن التحقق من الإنتاجية	4.5	0.70	عالية
8	التاكد من ان الاداء المالي للشركة مناسب ومرضي	3.3	1.00	متوسطة
9	التاكد من تحقيق الربح المستهدف	3.2	1.11	متوسطة
10	يتم تشخيص المشاكل القائمة وتحديد الانحرافات السلبية في الاداء وتحليلها وتقديم التوصيات بالإجراءات التصحيحية وتوصيلها للمسؤولين لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة	3.7	0.98	عالية
11	معايير وإجراءات التشغيل مفهومة وواضحة للعاملين	3.8	0.90	عالية
12	تتم مراجعة الاداء التشغيلي دوريا بالمقارنة مع المعايير ومن ثم يتم تقييم فعالية الأداء وكفاءته	3.5	1.01	متوسطة
13	التاكد من انجاز العمليات باقل تكلفة ممكنة	3.6	0.95	متوسطة
14	التاكد من وجود معايير تشغيلية لقياس الاستخدام الفعال والاقتصادي للموارد	4.2	0.69	عالية
15	هناك مقاييس وقواعد ممنهجة تبين كيفية تنفيذ الانشطة	4	0.70	عالية
16	التاكد من اداء الخدمات بجودة عالية	3.3	1.02	متوسطة
17	يتم التحقق من الوصول إلى مستويات الاداء المطلوبة	3.4	1.01	متوسطة
18	الفحص والتحقق من حسن استخدام وتشغيل عناصر الإنتاج البشرية والمادية وسلامة وسائل حمايتها	3.5	1.03	متوسطة
	العبارات ككل	3.62	0.98	متوسطة

أهداف رقابة التقارير

من أجل استكشاف مدى تحقيق أهداف رقابة التقارير تم استخراج الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات المجيبين على الاستبانه وكذلك الانحرافات المعيارية وقد تبين من الجدول رقم (5) أنه بشكل عام يتم تحقيق أهداف رقابة التقارير في الجمعيات بدرجة متوسطة حيث بلغ الوسط الحسابي لكافة العبارات 3.26.

كما تبين أن أعلى وسط حسابي كان للعبارة المتعلقة بالتأكد من أن التقارير مفهومة وواضحة حيث بلغ وسطها الحسابي 4.02 وكان أقل وسط حسابي لعبارة تماشي أسلوب التقارير التي تقدم للجهات الخارجية مع التقارير الداخلية بما يسمح لوحدة الرقابة الداخلية التأكد منها حيث بلغ وسطها الحسابي 2.13 وبدرجة متدنية. وقد يفسر هذا الأمر بأن الأشخاص الذين يعدون التقارير للجهات الخارجية ليس هم من يعد التقارير التي تستخدم داخل الجمعية وأن طبيعة ومكونات التقارير الداخلية تختلف نوع ما عن الخارجية وأن كان كل نوع من التقارير واضح ومفهوم على حده.

تبين أن هناك مجموعة من الإجراءات تساهم بدرجة عالية في تحقيق أهداف رقابة التقارير وشملت إجراءات التأكد من عدم تعارض أو تداخل المسؤوليات الوظيفية المتشابهة والتأكد أن لا يقوم شخص واحد أو دائرة واحدة بالتنفيذ والإشراف على كافة المراحل الرئيسية للمعاملات أو الأحداث والتأكد من الالتزام بقواعد إعداد التقارير المعتمدة والتأكد من أن التقارير مفهومة وواضحة وأن يراعى عند اعداد التقارير الخارجية أن تكون متسقة مع متطلبات البيئة الخارجية (كالجهات الحكومية على سبيل المثال) حيث تراوحت الأوساط الحسابية لهذه الإجراءات ما بين (3.8-4.2).

بينما أظهر الجدول مجموعة من الإجراءات تساهم في تحقيق أهداف رقابة التقارير في الجمعيات بدرجة متوسطة حيث شملت إجراءات توزيع المهام والمسؤوليات بطريقة نظامية على عدد من الأفراد لضمان توافر مراجعة فعالة ومتوازنة وإجراءات التأكد من أن التقارير تمتاز بالشفافية والتأكد من أن التقارير تقدم بما يتناسب مع سياسة الجمعية والتأكد من أن التقارير موثوقة ويمكن الاعتماد عليها وتوفر المعرفة الكاملة بقواعد إعداد التقارير لدى معدي التقارير وإجراءات التحقق والتأكد من صحة وأصولية السجلات والمستندات والوثائق والملفات التي اعتمد عليها في اعداد التقارير وأن تتضمن التقارير مؤشرات أو نسب وتحليلات معززة حيث تراوح الوسط الحسابي لهذه الإجراءات ما بين (3-3.25) الأمر الذي يدل على أن هذه الإجراءات قد تكون غير مفعلة بشكل كامل.

كما تبين أن إعداد وصياغة التقارير وفقاً لقواعد إعداد التقارير الصادرة عن المنظمات المتخصصة الدولية كانت بدرجة متدنية حيث بلغ الوسط الحسابي لها 2.30 وكذلك بالنسبة لعبارة تماشي أسلوب التقارير التي تقدم للجهات الخارجية مع التقارير الداخلية بما يسمح لوحدة الرقابة الداخلية التأكد منها كان بدرجة متدنية أيضا حيث بلغ الوسط الحسابي لها 2.13. وقد يفسر ذلك الانخفاض في هذه الأوساط الحسابية لهاتين العبارتين بضعف أو حتى عدم الالتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير.

جدول (5) تحقيق أهداف رقابة التقارير

ت	الفقرة	وسط حسابي	انحراف معياري	درجة التحقيق
1	هناك إجراءات للتاكد من عدم تعارض أو تداخل المسؤوليات الوظيفية المتشابهة	4.00	0.82	عالية
2	يتم التأكد أن لا يقوم شخص واحد أو دائرة واحدة بالتنفيذ والإشراف على كافة المراحل الرئيسية للمعاملات أو الأحداث	4.00	0.79	عالية
3	يتم توزيع المهام و المسؤوليات بطريقة نظامية على عدد من الأفراد لضمان توافر مراجعة فعالة ومتوازنة	3.2	1.05	متوسطة
4	التأكد من الالتزام بقواعد إعداد التقارير المعتمدة	3.91	0.98	عالية
5	التأكد من أن التقارير تمتاز بالشفافية	3.00	1.01	متوسطة
6	التأكد من أن التقارير مفهومة وواضحة	4.02	0.69	عالية
7	التأكد من أن التقارير تقدم بما يتناسب مع سياسة الجمعية	3.01	0.88	متوسطة
8	التأكد من أن التقارير موثوقة ويمكن الاعتماد عليها	3.05	0.97	متوسطة
9	يتوفر لدى معدي التقارير المعرفة الكاملة بقواعد إعداد التقارير	3.00	1.03	متوسطة
10	تعد التقارير وفقا لقواعد إعداد التقارير الصادرة عن المنظمات المتخصصة الدولية	2.30	0.80	متدنية
11	يراعى عند إعداد التقاريرالخارجية أن تكون متسقة مع متطلبات البيئة الخارجية (كالجهات الحكومية على سبيل المثال)	3.80	0.87	عالية
12	يتماشى أسلوب التقارير التي تقدم للجهات الخارجية مع التقارير الداخلية بما يسمح لوحدة الرقابة الداخلية التأكد منها	2.13	0.80	متدنية
13	يتم التحقق والتأكد من صحة وأصولية السجلات والمستندات والوثائق والملفات التي اعتمد عليها في اعداد التقارير	3.00	0.88	متوسطة
14	تتضمن التقارير مؤشرات أو نسب وتحليلات معززة	3.25	0.79	متوسطة
العبارات مجتمعة		3.26	0.80	متوسطة

أهداف رقابة الالتزام القانوني

يشير جدول رقم (6) إلى أنه يتم تحقيق أهداف الالتزام القانوني بشكل عام وبدرجة متوسطة حيث بلغ الوسط الحسابي لكل العبارات التي تمثل إجراءات تحقيق هذه الأهداف 3.24.

وقد كان أكبر وسط حسابي لعبارة الالتزام بالتعليمات الحكومية التى تصدرها جهات حكومية معنية بالإشراف على الجمعية حيث بلغ وسطها الحسابي 4.05 وقد يعود ذلك إلى أن التعليمات التي تصدر عن جهات حكومية يتم متابعة تنفيذها من الجهات الحكومية وقد تكون الجمعيات ممثلة بإدارتها عرضه للمساءلة والمخالفة في حال عدم الالتزام بالتعليمات الحكومية.

كما يبين الجدول أن هناك درجة عالية من الالتزام بتحقيق أهداف الرقابة القانونية من خلال الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية المنظمة للعمل والحصول على أدلة وتقييمها لتحديد

مدى التزام أو إذعان الأنشطة المالية والتشغيلية للقوانين والقواعد والشروط المحددة والالتزام بتعليمات تعمل على تقييد محاولات الدخول إلى المصادر الحاسوبية مثل البيانات، البرامج، المعدات حيث تراوحت الأوساط الحسابية لهذه العبارات ما بين (3.80-4.01).

بينما يظهر الجدول درجة متوسطة من المساهمة في تحقيق أهداف رقابة الالتزام القانوني لكل من عبارات الالتزام بتنفيذ المهام وفقا للنظام الأساسي للجمعية والالتزام بالتعليمات في العمل وتماشيها مع التدقيق الداخلي، والتأكد من تنفيذ تعليمات عدم إتاحة الفرصة لاستغلال المعلومات أو تسريبها والمحافظة على السرية والتحقق من استيفاء الشروط والمتطلبات القانونية للعقود المبرمة والتأكد من تنفيذ الأنشطة وفق لتشريعات الجمعيات ومراجعة الضوابط الرقابية المالية والتشغيلية وللعمليات للحكم على ملاءمتها للتأكد من الالتزام بالأنظمة والتشريعات وفحص تعليمات تنفيذ السياسات الأمنية ومراقبة كفاية الضوابط المتعلقة بأجهزة الكومبيوتر وقد تراوحت الأوساط الحسابية لهذه العبارات المعبرة عن الالتزام بتحقيق أهداف هذا النوع من الرقابة ما بين (3.6-3).

بينما كان لعملية التأكد من ضبط أي مخالفات لدى العاملين تتعارض مع قواعد السلوك المهني أقل وسط حسابي حيث بلغ 2.01 أي بدرجة متدنية. وقد يعود ذلك إلى عدم وجود تطبيق فعلي لنظام الرقابة الداخلية وعدم كفاية ادوات ووسائل التدقيق الداخلي.

جدول (6) تحقيق أهداف رقابة الالتزام القانوني

ت	الفقرة	وسط حسابي	انحراف معياري	درجة التحقيق
1	الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية المنظمة للعمل	4.01	0.69	عالية
2	الالتزام بالتعليمات الحكومية التى تصدرها جهات حكومية معنية بالإشراف على الجمعية	4.05	0.66	عالية
3	الالتزام بتنفيذ المهام وفقا للنظام الأساسى للجمعية	3.02	0.87	متوسطة
4	الحصول على أدلة وتقييمها لتحديد مدى إلتزام أو إذعان الأنشطة المالية والتشغيلية للقوانين والقواعد والشروط المحددة	3.80	0.76	عالية
5	الالتزام بالتعليمات في العملوتماشيها مع التدقيق الداخلي.	3.07	0.80	متوسطة
6	التأكد من تنفيذ تعليمات عدم اتاحة الفرصة لاستغلال المعلومات أو تسريبها والمحافظة على السرية	3.60	1.01	متوسطة
7	التحقق من استيفاء الشروط والمتطلبات القانونية للعقود المبرمة	3.01	1.03	متوسطة
8	التأكد من تنفيذ الأنشطة وفق لتشريعات الجمعيات	3.50	1.10	متوسطة
9	التأكد من ضبط أي مخالفات لدى العاملين تتعارض مع قواعد السلوك المهني	2.01	1.02	متدنية
10	مراجعة الضوابط الرقابية المالية والتشغيلية وللعمليات للحكم على ملاءمتها للتأكد من الالتزام بالأنظمة والتشريعات	3.00	1.01	متوسطة
11	هناك تعليمات تعمل على تقييد محاولات الدخول إلى المصادر الحاسوبية مثل البيانات، البرامج، المعدات	4.00	0.70	عالية
12	يتم فحص تعليمات تنفيذالسياسات الأمنية ومراقبة كفاية الضوابط المتعلقة بأجهزة الكومبيوتر	3.09	0.89	متوسطة
العبارات ككل		3.24	0.85	متوسطة

ولغايات أخذ صورة افضل عن مدى تحقيق أهداف الرقابة الداخلية مجتمعة والمتمثلة بتحقيق أهداف الرقابة التشغيلية الالتزام القانوني وأهداف رقابة التقارير فقد تم تحليل النتائج الإحصائية كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (7) تحقيق أهداف الرقابة الداخلية مجتمعة

الأهداف الرقابية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
أهداف الرقابة التشغيلية	3.62	0.98
أهداف رقابة التقارير	3.26	0.80
أهداف الالتزام القانوني	3.24	0.85
الأهداف مجتمعة	3.37	0.81

يظهر الجدول أن مدى تحقيق أهداف الرقابة الداخلية مجتمعة هو بدرجة متوسطة حيث بلغ الوسط الحسابي للأهداف مجتمعة 3.37، وقد كان تحقيق أهداف الرقابة التشغيلية بأكبر درجة ومستوى مقارنة مع بقية الأهداف حيث بلغ وسطها الحسابي 3.26 ثم تلاها في مستوى التحقيق

أهداف رقابة التقارير ثم أهداف الالتزام القانوني حيث بلغت أوساطهما الحسابية 3.26 ثم 3.24 على التوالي.

اختبار الفرضيات

لغايات اختبار فرضيات الدراسة تم اعتماد تطبيق اختبار T لاثبات صحة أو نفي فرضيات وفيما يلي جدول يمثل اختبار كل فرضية بشكل منفصل.

اختبار الفرضية الاولى:

لا يتم تحقيق الأهداف الرقابية التشغيلية في الجمعيات التعاونية الكويتية لغايات اختبار صحة الفرضية فقد تم احتساب قيمة T حيث بلغت قيمتها 6.635 وبينما كانت قيمة T الجدولية 1.98، وعملا بالقاعدة القائلة بقبول الفرضية العدمية إذا كانت قيمة T المحسوبة أقل من قيمة T الجدولية، وكون نتائج الاختبار أظهرت أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية، فإنه يتم رفض الفرضية العدمية القائلة بأنه لا يتم تحقيق الأهداف الرقابية التشغيلية في الجمعيات التعاونية الكويتية وقبول الفرضية البديلة القائلة بأنه يتم تحقيق الأهداف الرقابية التشغيلية في الجمعيات التعاونية وهذا ما يشير إليه جدول رقم (8).

جدول رقم (8) اختبار T للفرضية الأولى

مجال الفرضية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T المحسوبة	T الجدولية	Sig	نتيجة اختبار الفرضية العدمية
تحقيق اهداف الرقابة التشغيلية	3.62	0.98	6.635	1.98	0.000	رفض

اختبار الفرضية الثانية

الفرضية الثانية:

لا يتم تحقيق أهداف رقابة التقارير في الجمعيات التعاونية الكويتية لغايات اختبار صحة الفرضية فقد تم احتساب قيمة T حيث بلغت قيمتها 2.97 وبينما كانت قيمة T الجدولية 1.98، وعملا بالقاعدة القائلة بقبول الفرضية العدمية إذا كانت قيمة T المحسوبة أقل من قيمة T الجدولية وكون نتائج الاختبار أظهرت أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية فإنه يتم رفض الفرضية العدمية القائلة بأنه لا يتم تحقيق أهداف رقابة التقارير في الجمعيات التعاونية الكويتية وقبول الفرضية البديلة القائلة بأنه يتم تحقيق أهداف رقابة التقارير في الجمعيات التعاونية وهذا ما يشير إليه جدول رقم (9).

جدول رقم (9) اختبار T للفرضية الثانية

مجال الفرضية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T المحسوبة	T الجدولية	Sig	نتيجة اختبار الفرضية العدمية
تحقيق اهداف رقابة التقارير	3.26	0.80	2.97	1.98	0.000	رفض

اختبار الفرضية الثالثة

الفرضية الثالثة:

لا يتم تحقيق أهداف رقابة الالتزام القانوني في الجمعيات التعاونية لغايات اختبار صحة الفرضية فقد تم احتساب قيمة T حيث بلغت قيمتها 3.408 وبينما كانت قيمة T الجدولية 1.98، وعملا بالقاعدة القائلة بقبول الفرضية العدمية اذا كانت قيمة T المحسوبة أقل من قيمة T الجدولية وكون نتائج الاختبار أظهرت أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية فإنه يتم رفض الفرضية العدمية القائلة بأنه لا يتم تحقيق أهداف رقابة الالتزام القانوني في الجمعيات التعاونية الكويتية وقبول الفرضية البديلة القائلة بأنه يتم تحقيق أهداف رقابة الالتزام القانوني في الجمعيات التعاونية، وهذا ما يشير إليه جدول رقم (10).

جدول رقم (10) اختبار T للفرضية الثالثة

مجال الفرضية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T المحسوبة	T الجدولية	Sig	نتيجة اختبار الفرضية العدمية
تحقيق أهداف رقابة الالتزام القانوني	3.24	0.85	3.408	1.98	0.000	رفض

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

النتائج

بعد أن تم تحليل بيانات الدراسة والإجابة على أسئلتها واختبار فرضياتها فقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

1- أظهرت الدراسة أنه يتم تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بشكل عام في الجمعيات الكويتية وبدرجة متوسطة، حيث تبين أن الأهداف الرقابية التشغيلية وأهداف رقابة الالتزام القانوني وأهداف رقابة التقارير كل على حدا تتوفر بدرجة متوسطة. علماً أنه كان مدى تحقيق بعض الإجراءات التي تساهم في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية التشغيلية أو رقابة الالتزام القانوني أو رقابة التقارير منفردة بدرجة عالية أو متوسطة.

2- أن هناك ضعف في عنصر التدريب حيث تبين أن هناك نسبة كبيرة من المراقبين والمدققين الداخليين لم يشاركوا في برامج أو دورات تدريبية في مجال التدقيق والرقابة الداخلية.

3- لا يتم التركيز واتباع قواعد إعداد التقارير الرقابية الصادرة عن المنظمات المتخصصة الدولية عند إعداد التقارير.

4- ضعف الملاءمة في أسلوب التقارير التي تقدم للجهات الخارجية مع التقارير الداخلية بما لا يمكن وحدة الرقابة الداخلية من التأكد منها بشكل كامل.

5- عدم كفاية الإجراءات التي تنفذ للتأكد من ضبط أي مخالفات لدى العاملين تتعارض مع قواعد السلوك المهني.

التوصيات

بناء على النتائج التي تم التوصل إليها، فإنه يمكن اقتراح التوصيات التالية:

1- العمل على تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بدرجة عالية من خلال الاهتمام بتنفيذ الإجراءات التي تساهم في تحقيق هذه الأهداف وكما وردت في الدراسة.

2- تعزيز قدرات المراقبين والمدققين الداخليين من خلال إشراكهم في برامج أو دورات تدريبية في مجال التدقيق والرقابة الداخلية، مما سيساعد في تحقيق الأهداف الرقابية بصورة أفضل.

3- تشجيع الالتزام بقواعد ومعايير إعداد التقارير الرقابية الصادرة عن المنظمات المتخصصة الدولية في مجال الرقابة الداخلية.

4- إيجاد مدونة سلوك مهني أخلاقي تشجع على تفعيل أنشطة التدقيق والرقابة الداخلية للتأكد من ضبط أي مخالفات لدى العاملين تتعارض مع قواعد السلوك المهني.

5- مراجعة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية وخصوصا أسلوب التقارير التي تقدم للجهات الخارجية أو الداخلية بما يمكن وحدة الرقابة الداخلية من التأكد من هذه التقارير وإجراء المقارنات بين التقارير الخارجية والداخلية عند الحاجة.

المصادر والمراجع

1. دهيرب، محمد سعيد (2012). تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفق مفهوم لجنة coso، اعتماد انموذج التقييم الذاتي للمخاطر الرقابية ومدى امكانية تطبيقه في المؤسسات الخدمية والانتاجية العاملة في القطاع العام، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية، جامعة واسط، المجلد 6، 2012، ص255، ص278.
2. اشتيوي، إدريس عبدالسلام، المراجعة: معايير وإجراءات، دار النهضة للطباعة والنشر، لبنان، الطبعة الرابعة، 1996م، ص52.
3. ديسلر، جاري (1992). أساسيات الإدارة، المبادئ والتطبيقات الحديثة، ترجمة: عبدالقادر محمد عبدالقادر، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، ص614.
4. الرشيدي، عيد عباد (2010). تقييم فاعلية نظم الرقابة الداخلية في البنوك التجارية في الكويت رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان،، ص ص14–15.
5. سلامه، عمرو محمد ذكى عبدالوهاب (2014). نظم الرقابة الداخلية الخاصة بقطاع المستشفيات والمنشات الصحية،ص 11،12 يمكن الرجوع www.alukah.net
6. الججاوي، طلال (2006). تحليل اهمية عناصر الرقابة الداخلية لمراجعي الحسابات، دراسة استكشافية لعينة من مراقبي الحسابات في العراق، المجلة العربية للإدارة، م 26، ص40.
7. زغلول، هشام (2006). نحو نظام الكتروني للرقابة الداخلية يتلاءم وانشطة التجارة الالكترونية، مجلة الرقابة المالية، ع 14، ص8.
8. عثمان، عبدالرزاق محمد (1999). أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الطبعة الثانية، جامعة الموصل، ص78.
9. الاركوازي، ليلى (2007). دور الرقابة الداخلية في الحد من التلوث البيئي، دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة البطاريات، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، ص38.
10. توماس، وليم وهنكي، امرسون (2000). المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة احمد حجاج و كمال الدين سعيد، دار المريخ، ص379.
11. حماد، أكرم إبراهيم (2006). الرقابة المالية في القطاع الحكومي، دار جهينة للنشر، عمان، الأردن، ص285.

12. شرف، جهاد محمد (2005). أثر الرقابة المالية على استمرار التمويل للمؤسسات الأهلية دراسة ميدانية في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
13. الخيسي, عبدالباسط أحمد, (2013). مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي في قطاع غزة, رسالة ماجستير (غير منشورة), الجامعة الإسلامية, غزة.
14. العمري, أحمد وعبدالمغني, فضل عبدالفتاح, (2006), مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية, المجلة الأردنية في إدارة الاعمال, 2(3) 343- 368.
15. النونو، كمال محمد سعيد، (2009). مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير (غير منشورة)، الجامعة الاسلامية، غزة.
16. سواد، زاهرة توفيق، (2009). مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، عمان: دار الراية للنشر والتوزيع.
17. العبدلي، محمد عبدالله، (2012). أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة الشرق الأوسط، عمان, الأردن.
18. لطفي، أمين السيد أحمد (2006). المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية- مصر، ص401.
19. عبدالله، خالد أمين (2004). علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر، عمان- الأردن، ص233.
20. شحاتة، حسين (2011). التقارير المحاسبية ودورها في المراقبة وتقييم الأداء، كلية التجارة- جامعة الأزهر، ص13،11.
21. شاهين، سمر (2007). واقع الرقابة الإدارية الداخلية في المنظمات الأهلية في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
22. الراشد، مهدي (1993). مدى صلاحية البيانات المحاسبية لأغراض الرقابة وتقييم الأداء في مشاريع صناعية مختارة، مجلة أبحاث اليرموك سلسلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 9، العدد 1، ص44-48.
23. ذنيبات، علي (2012). "تدقيق الحسابات حسب معايير التدقيق الدولية"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص137.

24. الذنيبات، علي (2010). تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق، عمان: المكتبة الوطنية.
25. ذنيبات، علي (2009). "تدقيق الحسابات حسب معايير التدقيق الدولية"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص179.
26. الشحنة، رزق (2015). تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ص210.
27. إبراهيم، إيهاب نظمي (2009). التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة وتطور، الطبعة الأولى، عمان: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.
28. مقداد، عمر يوسف محمد (2002). المهنية لدى المدققين الداخليين في البنوك الأردنية وعلاقتها بمخرجات العمل دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، إربد، الأردن.
29. عبدالمغني، فضل علي عبدالفتاح (2003). مدى تدقيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، إربد، الأردن.
30. الاتحاد الدولي للمحاسبين (2010). إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الأردن)، الجزء الأول.
31. الصبان؛ محمد سمير (1988). الأصول العلمية للمراجعة النظرية والممارسة، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر.
32. دهمش، نعيم، أبوزر، عفاف (2005). الضوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات، المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية لجامعة الزيتونة الأردنية تحت شعار (اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية).
33. السبوع، سليمان (2011). أثر هياكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لإطار coso على أهداف الرقابة - دراسة حالة الشركات الصناعية الأردنية، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 38، العدد 1.
34. الوردات، خلف (2014). دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
35. بدوي، عبدالسلام (2011). أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقا لإطار coso على تحقيق أهداف الرقابة، (دراسة حالة المنظمات الأهلية في قطاع غزة)، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية- غزة.

36. الشرع، مجيد (2010). الرقابة الداخلية ودلالاتها في الحد من الفساد المالي "دراسة تطبيقية في جهات رقابية"، مجلة المنصور، كلية المنصور الأهلية، مجلد 14 (1)، ص ص61-78.

37. رشيد، أمينة (2008). دور أنظمة الرقابة الداخلية في مراجعة جودة الأداء في منظمات الأعمال الحكومية، رسالة دكتوراه، جامعة حلب، كلية الاقتصاد، حلب، سوريا.

38. كرّاز، شادي. كفاءة وفعاليّة إدارة الرقابة الداخليّة (المراجعة الداخليّة) في سورية مع التطبيق العملي على بعض مؤسّسات التجارة الداخليّ، رسالة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، كليّة الاقتصاد، 2005.

39. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, Internal Control-Integrated Framework, Framework and Appendices, September 2012. www.ic.coso.org

40. The Committee of sponsoring Organizations of the Tradway Commissionl 1985-2005, Retrieved 2nd June, 2006 online-available at www.coso.org/ publication/ executive summary integrated framework.htm

41. Boynton, William C., Raymond N.Johson, &Walter G.Kell (2001) Modern Auditing) John Wiley & Sons, Inc.(7th ed), p.392.

42. Arens, Alvin A, Randal Jandal J. elder & Mark S. Beasley (2005) Auditing An Integrated Approach, Pearson Education, Inc (10th ed) .p.273.

43. Beasley, Mark S. Frank A. Buckless, Steven M. Glover & Douglas F. Prawitt (2003) p.118.

44. Konrath, Larry F.(2004)Auditing Risk Analysis Approach, 5th edition, Copyright by south western. p.211.

45. Silmi, Abdullah. Adous, Saher and Abu Hamour, Aiman (2014), "The Extent of Contribution of Coso Report in Improving the Internal Control at the Industrial Companies at Amman Stock Exchange", Research Journal of Finance and Accounting, Vol. 5, No. 14, pp 93-103.

46. Chen, Yi Meng and Moroney, Robyn and Houghton, Keith (2005). Audit committee composition and the use of on industry specialist audit firm, accounting and finance, 45 p217- 239.
47. Hermanson, Heather M. "An Analysis of the Demand for Reporting on Internet Control". Accounting Horizons, Sep.2000, Vol. 14, Issue 3, pp.325-342.
48. Uma, Sekaran (2003) "Research Methods for Business: A Skill Building Approach", 7th Edition, John Wiley and Sons Inc., New York,.
49. Moller, Robert (2004), Sarbanes-Oxley and the new Internal Audit Roles, John Wiley and Sons Inc., New York.
50. Kagermann, H., Kinney, W., and Kuting, K, (2008), Internal Audit Handbok Springer-Verlag Berlin Heidelberg, USA.
51. Vermeer, Thomas and Raghunandan, k and Forgione, Dana (2006). The composition of nonprofit audit committee. Accounting Horizons vol. 20, no 1 march p75-90.
52. Anderson, R. J (1996) New Ethics Rules For CPA Firms, Journal Of Accountancy, Vol.182 Issue 2, P.61-64.
53. Whitley, J. Internal Auditing's Role in Corporate Governance, the Internal Auditor. Vol.62, Iss.5, 2005, P.21.

الملاحق

الملحق رقم (1)

جامعة ال البيــت
كلية المال والأعمال
قسم المحاسبــة

حضرة المجيب المحترم

تحية طيبة وبعد ،،،

يقوم الباحث بإعداد دراسة تطبيقية بعنوان مدى تحقيق أهداف الرقابة الداخلية في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت وذلك استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في جامعة آل البيت في الأردن.

أرجو التكرم بتعبئة هذه الاستبانة، والتي سوف تساعد الباحث في تحقيق أهداف دراسته والوصول إلى نتائج واقعية والخروج بتوصيات تساهم في رفع شأن مهنة التدقيق والمحاسبة في الكويت، علماً بأن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة ولأغراض البحث العلمي فقط .

شاكرا لكم حسن تعاونكم

الطالب

صالح بطي الخشاب

القسم الأول: المعلومات العامة

الجنس:

☐ ذكر	☐ أنثى

- المؤهل العلمي:

☐ ثانوية عامة	☐ دبلوم متوسط
☐ بكالوريوس	☐ دبلوم عالي
☐ ماجستير	☐ دكتوراه

- التخصص:

☐ محاسبة	☐ إدارة عامة
☐ علوم مالية ومصرفية	☐ اقتصاد
☐ إدارة أعمال	☐ أخرى (أذكرها لطفاً ....)

– المسمى الوظيفي:

☐ مدير رقابة	☐ نائب مدير رقابة
☐ رئيس قسم المراجعة والمتابعة	☐ مدقق أو مراقب
☐ مساعد مدقق او مراقب	☐ أخرى (أذكرها لطفاً ....)

- عدد سنوات الخبرة:

☐ أقل من 5 سنوات	☐ من 5 إلى أقل من 10 سنوات
☐ من 10 إلى أقل من 15 سنة	☐ من 15 إلى أقل من 20 سنة
☐ من 20 إلى أقل من 25 سنة	☐ من 25 سنة فأكثر

عدد الدورات التدريبية في مجال الرقابة والتدقيق الداخلي (اذا لم تشارك فاتركها فارغة):

☐ أقل من 5	☐ من 5 إلى أقل من 10
☐ من 10 إلى أقل من 15	☐ من 15 إلى أقل من 20
☐ من 20 إلى أقل من 25	☐ من 25 فأكثر

القسم الثاني

الفقرات التالية تمثل أهداف الرقابة التشغيلية، يرجى وضع (×) تحت الإجابة التي تمثل تحقيقها وتنفيذها.

ت	الفقرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	هناك فحص وتقييم للهيكل التنظيمي وسياسات الإدارة للتحقق مما إذا كانت موارد المنشأة تدار بطريقة اقتصادية					
2	التحقق من فاعلية إدارة العمليات في جميع الاقسام					
3	التحقق من كفاءة إدارة العمليات في جميع الاقسام					
4	يتم مطابقة الموازنات التقديرية مع المنفذ فعليا وتقييم نتائج الانحراف عن مستويات الأداء والخطط					
5	مراجعة الوثائق والمعايير ومقياس معدلات الأداء					
6	دراسة أسباب الارتفاع في معدل دوران العاملين					
7	هناك إجراءات تتضمن التحقق من الإنتاجية					
8	التأكد من أن الأداء المالي للشركة مناسب ومرضي					
9	التأكد من تحقيق الربح المستهدف					
10	يتم تشخيص المشاكل القائمة وتحديد الانحرافات السلبية في الأداء وتحليلها وتقديم التوصيات بالإجراءات التصحيحية وتوصيلها للمسؤولين لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة					
11	معايير وإجراءات التشغيل مفهومة وواضحة للعاملين					
12	تتم مراجعة الأداء التشغيلي دورياً بالمقارنة مع المعايير ومن ثم يتم تقييم فعالية الأداء وكفاءته					
13	التأكد من إنجاز العمليات بأقل تكلفة ممكنة					
14	التأكد من وجود معايير تشغيلية لقياس الاستخدام الفعال والاقتصادي للموارد					
15	هناك مقاييس وقواعد ممنهجة تبين كيفية تنفيذ الأنشطة					
16	التأكد من أداء الخدمات بجودة عالية					
17	يتم التحقق من من الوصول إلى مستويات الأداء المطلوبة					
18	الفحص والتحقق من حسن استخدام وتشغيل عناصر الإنتاج البشرية والمادية وسلامة وسائل حمايتها					

الفقرات التالية تمثل أهداف رقابة التقارير(مالية وغير مالية)، يرجى وضع (×) تحت الإجابة التي تمثل تحقيقها وتنفيذها .

ت	الفقرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	هناك إجراءات للتاكد من عدم تعارض أو تداخل المسؤوليات الوظيفية المتشابهة					
2	يتم التاكد أن لا يقوم شخص واحد أو دائرة واحدة بالتنفيذ والإشراف على كافة المراحل الرئيسية للمعاملات أو الأحداث					
3	يتم توزيع المهام والمسؤوليات بطريقة نظامية على عدد من الأفراد لضمان توافر مراجعة فعالة ومتوازنة					
4	التأكد من الالتزام بقواعد إعداد التقارير المعتمدة					
5	التأكد من أن التقارير تمتاز بالشفافية					
6	التأكد من أن التقارير مفهومة وواضحة					
7	التأكد من أن التقارير تقدم بما يتناسب مع سياسة الجمعية					
8	التأكد من أن التقارير موثوقة ويمكن الاعتماد عليها					
9	يتوفر لدى معدي التقارير المعرفة الكاملة بقواعد إعداد التقارير					
10	تعد التقارير وفقا لقواعد إعداد التقارير الصادرة عن المنظمات المتخصصة الدولية					
11	يراعى عند إعداد التقارير الخارجية ان تكون متسقة مع متطلبات البيئة الخارجية (كالجهات الحكومية على سبيل المثال)					
12	يتماشى أسلوب التقارير التي تقدم للجهات الخارجية مع التقارير الداخلية بما يسمح لوحدة الرقابة الداخلية التأكد منها					
13	يتم التحقق والتأكد من صحة وأصولية السجلات والمستندات والوثائق والملفات التي اعتمد عليها في إعداد التقارير					
14	تتضمن التقارير مؤشرات أو نسب وتحليلات معززة					

الفقرات التالية تمثل أهداف رقابة الالتزام القانوني، يرجى وضع (×) تحت الإجابة التي تمثل تحقيقها وتنفيذها.

ت	الفقرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية المنظمة للعمل					
2	الالتزام بالتعليمات الحكومية التى تصدرها جهات حكومية معنية بالإشراف على الجمعية					
3	الالتزام بتنفيذ المهام وفقا للنظام الأساسى للجمعية					
4	الحصول على أدلة وتقييمها لتحديد مدى التزام أو إذعان الأنشطة المالية والتشغيلية للقوانين والقواعد والشروط المحددة					
5	الالتزام بالتعليمات في العمل وتماشيها مع التدقيق الداخلي					
6	التأكد من تنفيذ تعليمات عدم إتاحة الفرصة لاستغلال المعلومات او تسريبها والمحافظة على السرية					
7	التحقق من استيفاء الشروط والمتطلبات القانونية للعقود المبرمة					
8	التأكد من تنفيذ الأنشطة وفق لتشريعات الجمعيات					
9	التاكد من ضبط أي مخالفات لدى العاملين تتعارض مع قواعد السلوك المهني					
10	مراجعة الضوابط الرقابية المالية والتشغيلية وللعمليات للحكم على ملاءمتها للتأكد من الالتزام بالأنظمة والتشريعات					
11	هناك تعليمات تعمل على تقييد محاولات الدخول إلى المصادر الحاسوبية مثل البيانات، البرامج، المعدات					
12	يتم فحص تعليمات تنفيذ السياسات الأمنية ومراقبة كفاية الضوابط المتعلقة بأجهزة الكومبيوتر					

ملحق رقم (2)

قائمة المحكمين

الاسم	الرتبة	مكان العمل
الاستاذ الدكتور جمال الشرايري	استاذ	جامعة ال البيت
الاستاذ الدكتور وليد زكريا صيام	استاذ	الجامعة الهاشمية
الاستاذ الدكتور محمد رحاحلة	استاذ	جامعة ال البيت
الدكتور عودة بني احمد	استاذ مساعد	جامعة ال البيت
الدكتور نوفان عليمات	استاذ مساعد	جامعة ال البيت
الدكتور سيف الشبيل	استاذ مساعد	جامعة ال البيت
الدكتور ياسين العيسى	استاذ مشارك	جامعة العلوم الاسلامية العالمية
الدكتور محمد المشاقبة	استاذ مساعد	جامعة ال البيت
الدكتور محمد الحدب	استاذ مساعد	جامعة ال البيت
السيد بسام نعمة البدر	مدير عام	جمعية الروضة وحولي التعاونية
السيد المهندس علي الخشاب	رئيس مجلس ادارة	جمعية الروضة وحولي التعاونية
السيد احمد صالح الرشيدي	نائب رئيس مجلس ادارة	جمعية الرحاب التعاونية
السيد كامل كمال ابو **شريف**	مدير مالي	جمعية الرحاب التعاونية
السيد مشاري علي العمر	رئيس مجلس ادارة	جمعية السره التعاونية
السيد احمد شعبان	مدير مالي	جمعية السره التعاونية

Extent of achievement of the objectives of the internal control in the cooperative associations in the state of Kuwait

Prepared By:
Saleh Al Khashab
Student ID:
1370504041
Under the supervision of:
Prof. Mohammad Yassin Rahahle

Abstract

The study has aimed to identify the extent to which the objectives of the internal control in cooperative associations in the State of Kuwait were implemented and achieved, in accordance with COSO, and has included control objectives which are represented in operational, reporting and legal obligation goals and objectives. Moreover; the questionnaire was distributed on internal auditors, where the number of questionnaires that were recovered and suitable for analysis was 110 questionnaire (92%).

The statements of the questionnaire consisted of procedures and items which reflect the achievement of the internal control objectives in accordance with COSO. This study is considered descriptive, where statistical analysis methods were used, such as descriptive arithmetic mean, standard deviation, percentages and frequencies in the analysis of the study data. (T) test was also used to test the hypothesis of the study.

Achieving the objectives of the internal control in general and moderation, in Kuwaiti associations was one of results of the study. It was found that the objectives of the operational supervisory, the legal obligation control, and the reports control, are available separately and to a moderate degree. There is also a weakness or lack of interest in the training aspect, Whereas. Also, the lack of procedures carried out in order to ensure that any violations within the workers that contradicts with the professional conduct are being spotted an dealt with.

This study has also recommended that, give attention to the implementation of the procedures which contribute in achieving controlling goals, as well as strengthen the abilities of the internal auditors, encouraging the compliance to the rules and regulations for the preparation of the regulatory reports issued by the international organizations that are specialized in the internal control field, and create an ethical code that encourage activating auditing and internal control activities, and spotting any violations made by workers that contradict with the professional conduct, as well as reviewing and evaluating the internal control systems, especially the reports' method that are filed and submitted to the internal or external entities, which allow the internal control unit tovalidate these reports, and make a comparison between internal and external reports when needed.